

ARVEAVGIFTSPLANLEGGING OG OMGÅELSE AV ARVEAVGIFT

Kandidatnummer: 589

Leveringsfrist: 26. november 2007 kl 12.

Til sammen 16 514 ord

(* regelverk for spesialoppgave på:

<http://www.jus.uio.no/studier/regelverk/utf-forskr-vedlegg-i.html>

regelverk for masteroppgave på:

<http://www.jus.uio.no/studier/regelverk/master/eksamensforskrift/kap6.html>)

08.07.2008

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>ARVEAVGIFTSPLANLEGGING OG OMGÅELSE AV ARVEAVGIFT SOM TEMA 1</u>	
<u>2</u>	<u>OMGÅELSE AV ARVEAVGIFT VS SKATTE-/ARVEAVGIFTSPLANLEGGING</u>	<u>3</u>
<u>3</u>	<u>TYPISK ARVEAVGIFTSPLANLEGGING</u>	<u>4</u>
3.1	Spre arv/gave på flest mulig mottakere. Generasjonshopping og avslag på arv	5
3.2	Periodiske ytelser/støtte til utdanning	8
3.3	Leilighetsgaver	8
3.4	Fradrag	10
3.5	Generasjonsskifte i næringsvirksomhet.	12
<u>4</u>	<u>DEN ULOVFESTEDE OMGÅELESNORMEN</u>	<u>13</u>
4.1	Hovedtrekk ved normen	14
4.1.1	Formulering av gjennomskjæringsregelen	15
4.1.2	Grunnvilkår	15
4.1.3	Totalvurdering	16
4.1.4	Krav til egenverdi og lojalitet	16
4.1.5	Formål eller virkning	17
4.1.6	Objektiv eller subjektiv vurdering	18
4.1.7	Hvilke virkninger skal vektlegges	19
4.1.8	Hvilke disposisjoner skal bedømmes	19
4.1.9	Usikkerhet	20
<u>5</u>	<u>RT. 2006 S. 1199, NAGELL-ERICHSEN</u>	<u>20</u>
5.1	Gjelder den ulovfestede omgåelsesnormen på arveavgiftrettens område?	23

5.2	De generelle vilkårene for gjennomskjæring	24
5.2.1	Forskjeller på arveavgiftrettens område contra inntektsskatterettens område	25
5.2.2	Egenverdikravet	26
5.3	Den konkrete vurdering	28
5.3.1	Egenverdivurderingen	28
5.3.2	Illojalitetsvurderingen	31
5.3.3	Avsluttende	32
<u>6</u>	<u>SÆRLIGE SPØRSMÅL SOM KAN REISE SEG I EN</u>	
	<u>ARVEAVGIFTSSAMMENHENG</u>	<u>32</u>
6.1	Eksempel 1. Kjøp av ikke børsnoterte aksjer ved hjelp av egenkapital kort tid før dødsfall	33
6.2	Eksempel 2. Generasjonsskifte i enkeltpersonforetak	36
6.3	Utv. 2007 s. 662, Reitan	40
6.3.1	Grunnvilkår	42
6.3.2	Egenverdi	44
6.3.3	Illojalitetskravet	45
6.4	Gaver til andre enn arvinger og nærstående	48
6.5	Innskrenket eller utvidet bruk av regelen i en arveavgiftssammenheng?	50
<u>7</u>	<u>VIRKNINGER AV GJENNOMSKJÆRING</u>	<u>50</u>
<u>8</u>	<u>OVERSIKT OVER ANNEN PRAKSIS PÅ OMRÅDET</u>	<u>51</u>
8.1	Rt. 1955 s. 1110	52
8.2	Utv. 2004 s. 933	52
<u>9</u>	<u>REFERANSER</u>	<u>54</u>

1 Arveavgiftsplanlegging og omgåelse av arveavgift som tema

Tema for oppgaven er arveavgiftsplanlegging og omgåelse av arveavgift. Det er en interessant grense mellom hva som er akseptabel planlegging/tilpassning av skatte- og avgiftsreglene og illojal tilpasning som rammes av gjennomskjæring. I avhandlingen vil det bli sett på både typiske planleggingstilfeller og disposisjoner som kan rammes av omgåelsesnormen. Generelt er det særlig de ulike lovers unntak som på grunn av sin eksistens fører til avgiftsplanlegging og forsøk på omgåelse.

Avhandlingens tema burde være interessant for flere grupper, også den vanlige avgiftsyter som jeg vil anta er interessert i å bruke, eventuelt fordele mest mulig av sine midler uten at staten tar mer enn ytterst nødvendig.

I en arveavgiftrettslig sammenheng var det Rt. 2006 s.1199, Nagell-Erichsen, som fastslo at omgåelsesnormen også gjelder her. Det ble avsagt er par dommer vedrørende omgåelse av arveavgift også før Nagell-Erichssensaken, men disse reiste så vidt jeg kan se aldri spørsmålet om omgåelsesnormens anvendelsesområde. Jeg vil komme tilbake til dette senere i avhandlingen.

Norsk skatte- og avgiftsrett er på mange områder svært ulik utenlandsk rett og kan på mange måter vanskelig sammenlignes. Jeg finner derfor ikke utenlandsk rett relevant for denne avhandlingen og avgenser derfor mot dette. Avhandlingen begrenser seg videre til de avgiftsmessige konsekvenser av omgåelsen, privatrettslige konsekvenser av avgiftsrettslig gjennomskjæring vil altså ikke bli drøftet. Avhandlingen har heller ikke til formål å komme med forslag til løsninger av omgåelsesproblemet på arveavgiftrettens område.

Selv om det er arveavgiftsplanleggig og omgåelse av arveavgift som er hovedtema for avhandlingen, har praksis og andre rettskilder fra skatterettens øvrige områder interesse, da

det er på disse områdene omgåelsesnormens (som også gjelder på arveavgiftsrettens område) utvikling i all hovedsak har skjedd.

Avhandlingens hovedkapitler er kapitlene 3 til og med 6. Kapittel 3 ønsker å sette fokus på typiske planleggingsmetoder som enhver arvelater/gavegiver helt lovlig kan benytte seg av for å spare arveavgift.

I kapittel 4 foreligger en presentasjon av selve regelen. Dette er på sin plass dels fordi at når omgåelse av arveavgift er et så stort tema er det alfa omega å kjenne detaljene i regelens innhold. Videre er det viktig fordi den siste tids rettsutvikling på område har ført til en viss usikkerhet omkring normens vurderingstema som igjen har gitt spørsmålet om lovfesting av normen ny aktualitet. Regelens innhold er også interessant i den forstand at det kan være forskjell på bruk av regelen i arveavgiftssammenheng contra inntekstskattesammenheng. Det vil bli sett nærmere på bruk av regelen på arveavgiftsrettens område i kapittel 5 og 6.

2 Omgåelse av arveavgift vs skatte-/arveavgiftsplanlegging

Ved første øyekast skulle man kunne tro at omgåelse av arveavgift, skatte-/arveavgiftsplanlegging, skatte-/avgiftsunndragelse og proforma er mer eller mindre samme sak. Noen skarp grense er det vel heller ikke, men det er likevel viktig å skille mellom de forskjellige begrepene da de ulike problemene ikke blir løst etter de samme rettsregler og konsekvensene av å innrette seg etter det ene eller andre er vidt forskjellig.

For det første har man skatte-/avgiftsunndragelse hvor skatteyder rett og slett oppgir gale eller ufullstendige opplysninger slik at ligningen blir basert på feil faktum.

Skatteunndragelse er straffbart og straffes med bøter eller fengsel, jf. ligningsloven § 12-1 annet ledd. I tillegg kan tilleggsskatt ilegges, se § 12-2. Det vil falle utenfor tema å gå nærmere inn på denne problemstillingen.

For det andre har man proformatilfellene som kjennetegnes ved disposisjoner som har et formelt, men ikke reelt innhold. Det vil si at det foreligger et bevisst avvik mellom det som presenteres å gjelde utad i forhold til det som virkelig er avtalt å gjelde mellom partene.¹ Disse tilfellene vil i utgangspunktet falle inn under unndragelse og problemstillingen faller utenfor avhandlingens tema.

For det tredje har man helt lovlig skatte-/avgiftsplanlegging som innebærer at skatteyder innretter seg etter reglene slik at skatten eller avgiften blir lavest mulig. Her har skatteyder gitt alle relevante opplysninger, og at slik innrettelse er akseptert og til og med legalt, er ubestridt. Det interessante er hvor grensen går mellom legal skatte- og avgiftsplanlegging og det som karakteriseres som omgåelse av skatt eller avgift.

¹ Banoun Omgåelse av skattereglene En studie av høyesterettspraksis (2003) s. 16.

3 Typisk arveavgiftsplanlegging

Det er flere faktorer i skattesystemet som fremmer skatte- og avgiftsplanlegging. Noen av disse er at skattesatsene kan være forskjellige for ulike inntektsarter, skattesatsene kan være forskjellige for ulike skattesubjekter og skattesatsene kan variere for et gitt skattesubjekt over tid.² Når det gjelder arveavgiften spesielt er det særlig lovens unntak og mangel på nøytralitet som innbyr til planlegging og omgåelse. Som nevnt i kapittel 2 er det i utgangspunktet ingenting i veien for å tilpasse seg reglene slik at avgiften blir lavest mulig. I det følgende vil det bli beskrevet en del typiske planleggingsteknikker som kan være med å redusere arveavgiften. Hovedtanken for de fleste, men ikke alle disse er å utnytte bunnfradraget og lovens unntak.

I denne anledning kan det være på sin plass å nevne at alle arveerwerb er avgiftspliktige, jf. arveavgiftsloven § 2 første ledd første punktum. Gaver er derimot i utgangspunktet ikke avgiftsbelagt. De reglene vi har for avgiftsbelegging av gaver ” har bare til formål å forhindre at arveavgiftsplikten omgås ved at arvelater deler midlene ut som gave.”³ Dette gjelder blant annet for gave gitt til gaveverters arvinger og gaver gitt kort tid forut for dødsfall, se arveavgiftlovens § 2 første ledd, andre punktum flg.

For tiden er bunnfradraget på 250.000 kroner.⁴ Det vil si at en enkelt mottaker av arv eller gave ikke betaler avgift på de første 250.000 kronene (eller løsøre, eiendom, verdipapirer osv med tilsvarende verdi) han mottar fra en og samme arvelater/giver uansett relasjon mellom disse.⁵ For arv eller gave utover bunnfradraget må arvelaterens/giverens barn,

² Fallan Skatteplanlegging Økonomisk teori møter jussen (2002) s. 29.

³ Zimmer Bedrift, selskap og skatt (2006) s. 677.

⁴ Stortingets vedtak om avgift til statskassen på arv og gaver for budsjetterterminen 2007 § 4.

⁵ Stortingets vedtak om avgift til statskassen på arv og gaver for budsjetterterminen 2007 § 5.

fosterbarn, stebarn oppfostret hos arvelateren/giveren samt arvelaterens foreldre betale 8% avgift av de neste 300.000 og 20% av overskytende beløp.⁶ For andre som etter loven er arveavgiftspliktige svares det en avgift på 10% av de neste 300.000 over bunnfradraget, og 30% av overskytende beløp.⁷

3.1 Spre arv/gave på flest mulig mottakere. Generasjonshopping og avslag på arv

En måte å spare arveavgift på kan være å spre arven på flest mulig mottagere. Dette kan for eksempel enten skje ved at giver gir gaver i levende live eller ved at arvingen gir avslag på arv til fordel for sine egne arvinger. Ved avslag på arv må man imidlertid passe på da det er en del vilkår som må oppfylles for at avslaget skal kunne stå seg. Jeg vil komme tilbake til disse vilkårene nedenfor.

Hver enkelt råder i levende live over sine egne midler og kan for så vidt gi bort alt en eier. For arvelaters arvinger, arvingenes ektefeller eller samboere eller andre som er tiltenkt arv på gavetidspunktet, jf. arveavgiftsloven § 2, er ervervelsen av de første 250.000 kronene avgiftsfrie, mens det må betales arveavgift av det overskytende, se kapittel 3 siste avsnitt. For andre gavemottakere enn de som er positivt nevnt i loven, er hovedregelen at ervervet er helt avgiftsfritt, også dersom gaveverdien skulle overstige kroner 250.000. Unntaket her er dersom gaven er ytt kort tid før dødsfallet, jf. arveavgiftsloven § 2 andre ledd første punktum.

Metoden kan best belyses ved hjelp av noen enkle eksempler. Det vil her bli sett på gaver gitt i live, midler tatt ut fra uskiftet bo, skifte av uskiftebo og avslag på arv. I eksempelet skal man tenke seg at et ektepar har to barn som igjen har to barn hver, altså fire barnebarn, at de har felleseiemidler på kroner 3 millioner og at det ikke foreligger noe testamente.

⁶ Stortingets vedtak om avgift til statskassen på arv og gaver for budsjetterterminen 2007 § 4.

⁷ Stortingets vedtak om avgift til statskassen på arv og gaver for budsjetterterminen 2007 § 5.

Med utgangspunkt i eksempelet kan begge ektefellene mens de enda lever, gjøre seg av med alle sine felles midler (3 millioner) uten at staten får en eneste avgiftskrone ved at hver av dem direkte, til begge sine barn og alle sine barnebarn gir kroner 250.000.

Dersom den ene av ektefellene dør og lengstlevende blir sittende i uskifte, blir det hele litt mer komplisert. Ved en utdeling til barn fra uskiftebo, anses en halvpart å komme fra hver, jf. arveavgiftsloven § 7 annet ledd første punktum. Altså en halvpart som arv fra avdøde og en halvpart som gave fra lengstlevende. I eksempelet kan altså barna fortsatt motta 500.000 hver uten å bli ilagt arveavgift. Når det gjelder barnebarna derimot, så vil en utdeling fra uskifteboet så lenge deres foreldre lever bli ansett som gave fra lengstlevende, jf. arveavgiftsloven § 7 første og annet ledd. Dette fordi uttrykket ”felles arvinger” i andre ledd blir tolket til kun å omfatte de som er aktuelle arvinger. Det vil si at så lenge barna lever vil ikke en utdeling til barnebarna være å anse som en utdeling til ”felles arving”.⁸ Barnebarna kan altså bare motta 250.000 hver fra uskifteboet uten at arveavgift blir ilagt. Ved en slik utdeling ser man at det kun er blitt fordelt 2 millioner: Hvert av barna vil få 250.000 fra avdøde som arv og 250.000 fra lengstlevende som gave. De fire barnebarna vil avgiftsfritt kun kunne motta 250.000 i gave fra lengstlevende besteforelder. Dersom det skjer ytterligere utdeling til noen av den nevnte personkrets under de forutsetninger som er satt her, så skal det betales arveavgift.

Ved skifte av uskiftebo etter lengstlevendes død regnes som hovedregel midlene å komme som arv med en halvpart fra hver, jf. arveavgiftsloven § 7 fjerde ledd. Ved et slikt skifte kan barna frafalle en større del av verdien til fordel for barnebarna fordi det her kun er snakk om arv og ikke gave. I vårt eksempel vil de to barna i utgangspunktet arve 1,5 millioner hver, altså 750.000 fra hver av foreldrene. Forutsatt at det ikke er gjort noen utdelinger tidligere, og at hvert av barna avslår 500.000 fra hver av foreldrene og blir sittende igjen med 250.000 fra hver, blir ingen arveavgift ilagt. De avslåtte pengene vil gå

⁸ NOU 2000:8

videre til barna som om foreldrene ikke levde, med 250.000 til hver, og hele formuen blir fordelt uten at arveavgift må betales.

En annen mulighet er å gi avslag på arv i henhold til arvelovens § 74 første ledd. Det er ikke adgang til å gi avslag på gaver, de må gis direkte. Dette følger motsetningsvis av arveavgiftsloven § 8 tredje ledd som kun tar for seg frafall av arv. La oss si at barna mottar 1 million hver fra uskifteboet. Det betyr at 500.000 regnes å komme fra avdøde som arv og 500.000 fra lengstlevende som gave, jf. det som er sagt om dette over. Barna kan da velge å avstå fra arven som da vil gå videre til barnebarna med 250.000 til hver som arv etter avdøde og som det ikke ilegges arveavgift for, forutsatt at vilkårene for avslag er oppfylt (se neste avsnitt). Barna vil likevel sitte igjen med 250.000 hver som de må betale arveavgift av (de første 250.000 av gaven fra lengstlevende er jo avgiftsfrie), og dersom ytterlige utdeling skjer må det svares arveavgift for dette også.

Ved avslag på arv er det imidlertid noen svært viktige vilkår som ikke må glemmes for at avslaget skal være gyldig. I følge arveavgiftsloven § 8 tredje ledd kreves det at frafallet er gitt uten forbehold. Det betyr at den som frafaller arven sin ikke kan bestemme over/sette vilkår for hvordan arvemidlene skal benyttes. Videre skal det være bindende ovenfor andre arvinger, noe som vil si at det ikke kan foreligge noen ugyldighetsgrunn. Til slutt skal melding om frafallet leveres skriftlig til skattefogden senest innen det tidspunkt arvemelding gis, og i alle fall innen seks måneder etter arvefallet, jf. arveavgiftsloven § 25 første ledd.

Av eksemplene ser man at for å slippe å betale arveavgift eller for å betale minst mulig, så det kan lønne seg enten å foreta utdelinger i live hvor giver har muligheten til å fordele midlene på flere, eller å skifte boet, sammenlignet med det å foreta utdelinger fra et uskiftebo. Dette fordi at alle utelinger fra uskiftebo som sagt regnes å komme med en halvpart fra hver, henholdsvis som arv fra avdøde, og gave fra lengstlevende som ikke kan avslås.

3.2 Periodiske ytelser/støtte til utdanning

I følge arveavgiftslovens § 4 første ledd bokstav a er visse gaver fritatt for avgiftsplikt. I arveavgiftplanleggingssammenheng er støtte til utdanning svært aktuelt. En student kan altså uten at fribeløpskvoten på 250.000 belastes motta støtte til utdanning og levekostnader i forbindelse med studier. Kravet er at ytelsen gis periodisk og at midlene er forbrukt før giverens død. At ytelsen skjer periodisk betyr at man ikke kan gi et stort engangsbeløp, i så fall er dette arveavgiftspliktig. Isteden kan giver gi for eksempel månedlige beløp. Videre er det ingenting i veien for at studenten samtidig mottar studielån og tjener egne penger, det er altså ikke noe krav om nødvendighet. Studielån og lønn kan også spares uten at det har noen betydning for eventuell arveavgift. Det kan også gis støtte til skolepenger. Ytelser som for eksempel ettergivelse av avdrag på lån til bolig faller derimot utenfor. En slik ytelse refererer seg mer til anskaffelsen av et formuesobjekt enn til mottakers studiesituasjon.⁹

3.3 Leilighetsgaver

Arveavgiftsloven § 4 første ledd bokstav b hjemler videre et fritak for såkalte leilighetsgaver ytt før givers død. Det betyr at vanlige julegaver, bursdagsgaver, bryllupsgaver osv er fritatt for arveavgift. Hva som anses å være vanlige gaver er ikke klart, og loven bruker et veldig skjønnsmessig uttrykk når den sier at gaven for å være avgiftsfri ”etter sin art og forholdene for øvrig ikke går utover det som må anses som skikk og bruk”. Men for tiden er det vel ikke uvanlig med bursdagsgaver med en verdi på 10.000 og bryllupsgaver til både 30-, 40- og 50.000. Givers økonomiske og sosiale forhold har også en viss betydning for hvilke verdier som godtas. En rik kan altså gi bort gaver med en høyere verdi enn en fattig, men forskjellene kan likevel ikke bli for store. Videre heter det på skatteetaten.no at det er et krav at disse gavene ikke kan være å betrakte som ledd i en

⁹ Skattedirektoratets Håndbok i arveavgift. (2005). Avgiftsfrihet for periodiske ytelser og leilighetsgaver. S. 2-5.

planmessig formuesoverføring.¹⁰ Det betyr for eksempel at det å overføre årlige beløp under en viss grense til sine arvinger ikke vil falle inn under unntaket, dersom overføringen fremtrer som en planmessig overføring. I følge Skattedirektoratet bør slike overføringer, dersom de skjer over et lengre tidsrom, ses under ett. Man unngår altså nødvendigvis ikke avgiftsplikt ved å splitte opp utdelingene i mindre beløp.¹¹

Når det gjelder type gave er spørsmålet i følge Skattedirektoratet om gaven anses å være vanlig i den anledning den blir gitt. En typisk leilighetsgave er en løsøregegenstand, men kan også være i form av kontanter. Verdipapirer vil normalt falle utenfor da det er et krav at gaven har personlig karakter. Fast eiendom og forsikringspoliser regnes derimot ikke som leilighetsgaver.¹²

I statsbudsjettet for 2008 foreslår regjeringen å erstatte regelen om leilighetsgaver ved å innføre et årlig fribeløp for gaver tilsvarende halvparten av folketrygdens grunnbeløp (G), dvs. p.t. 33 406 kroner pr. år. I følge arveavgiftlovens nye § 4 første ledd bokstav b første punktum er: "Gaver ytet før giverens død til fysiske personer innenfor et årlig fribeløp tilsvarende et halvt grunnbeløp i folketrygden (G) ved årets inngang" fritatt fra arveavgift. "Gaver i form av ikke-børsnoterte aksjer, andeler i kommandittselskap og andre typer verdipapirer som ikke er notert på børs, samt overføring av fast eiendom, er ikke fritatt for avgiftsplikt etter denne bestemmelsen", jf. bestemmelsens andre punktum. I ot.prp nr. 1 (2007-2008) kap 23.1 står det at "det årlige fribeløpet knyttes ikke spesielt til gaver gitt ved spesielle anledninger. Fribelet blir et fradragsberettiget grunnbeløp i tilfeller der gaven er større enn fribelet, men gavetilfellet blir da oppgavepliktig." Den nye regelen vil gjelde allerede fra 1. januar 2008. I en planleggingssammenheng betyr det at for eksempel

¹⁰

<http://www.skatteetaten.no/Templates/SporsmalOgSvar.aspx?id=42656&mainchapter=8894&chapter=8894&epslanguage=NO#8894>.

¹¹ Skattedirektoratets Håndbok i arveavgift. (2005). Avgiftsfrihet for periodiske ytelser og leilighetsgaver s. 7.

¹² Skattedirektoratets Håndbok i arveavgift. (2005). Avgiftsfrihet for periodiske ytelser og leilighetsgaver s. 8.

foreldre og besteforeldre hvert eneste år kan overføre kroner 33 406 kroner til hvert av sine barn eller barnebarn uten at dette inngår i arveavgiftsgrunnlaget. Dette kommer i tillegg til støtte til periodiske ytelser og oppfostring.¹³

I NOU 2000:8 kom Zimmerutvalget med et lignende forslag og denne lovendringen er nok en følge av dette. Forskjellen fra Zimmerutvalgets forslag ligger hovedsakelig i beløpet og i det at periodiske ytelser fortsatt skal være fritatt for arveavgift.

Lovendringen vil nok kunne være en praktisk løsning i forhold til forutberegneligheten. Etter dagens regler kan det være vanskelig for avgiftsyter å vite hvilke gaver som ligger innenfor regelen og hvilke som faller utenfor. Jeg vil også anta at en slik løsning letter avgiftsmyndighetenes arbeid betraktelig.

Videre synes jeg presiseringen av hva som ikke er fritatt for avgiftsplikt er interessant. Gaver som faller inn under den omstridte § 11 A er for eksempel ikke unntatt. Det synes også være hensiktsmessig da disse allerede har store avgiftsmessige fordeler.

3.4 Fradrag

Man kan også spare arveavgift ved å utnytte mulighetene for fradrag fra bruttoverdien på arvegjenstanden, jf. arveavgiftslovens § 15 første ledd hvor det fremkommer at man ved gaveoverføringer kan kreve fradrag for heftelser eller forpliktelser som giver har pålagt som vilkår for gaven. Det er et vilkår for fradrag at rådigheten er overført til mottaker, jf. § 16 første ledd.

Det mest nærliggende eksempelet i denne sammenheng er foreldres overdragelse av fast eiendom til barna i levende live med forbehold om bruksrett. Mest hensiktsmessig er kanskje dette for hytte eller landsted fordi det er lettere å dele på enn boligeiendom, men det kan like gjerne gjelde for eksempel forbehold om bruksrett til hybelleiligheten i kjelleren, en boenhet i en tomannsbolig, eller til vanlig bolig. Bruksretten reduserer markedsverdien på eiendommen forutsatt at det ikke skal betales markedsleie, og

¹³ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008)

arveavgiftsgrunnlaget blir dermed lavere. Et vilkår for fradrag fra bruttoverdien er at den vesentlige rådigheten må være overført til barna, jf. § 16 første ledd. I følge Skattedirektoratets håndbok i arveavgift innebærer dette ved forbehold om bruksrett av fritidseiendom at foreldrene maksimalt kan kreve 4 ukers bruksrett om året da det i utgangspunktet tenkes at et feriehus el. maksimalt benyttes 8 uker hvert år.¹⁴ Når det gjelder forbehold om bruksrett for mindre enn en halvpart av en vanlig bolig er det avgjørende om giver har samme faktiske og praktiske nytte som før overdragelsen, eller om rådigheten er gått over som en følge av at givers bruk er av såpass lite omfang i forhold til forut for overdragelsen og husets størrelse. I det første tilfellet vil resultatet bli utsatt rådighetsserverv, mens det i det andre vil det bli foretatt et skjønnsmessig fradrag i arveavgiftsgrunnlaget.¹⁵ En tommelfingerregel for å oppnå fradrag er altså at den forbeholdte bruksretten er mindre enn 50 %. Det vil si at bruksarealet må være mindre enn 50 % av totalarealet, eller som ved bruksrett av fritidseiendom at brukstiden er 50 % eller mindre.

Tomannsboliger skal i følge Skattedirektoratet når det gjelder spørsmålet om rådighet vurderes hver for seg. Det betyr at giver fortsatt anses for å ha rådigheten over den boligenheten som han forbeholder seg bruksrett til, mens rådigheten anses oppgitt for den boligenhet som er overdratt. Det innebærer at det ved en slik overdragelse skal treffes to vedtak; ett med en arveavgiftsberegning og ett bruksrettsvedtak.¹⁶

Selve fradraget beregnes ut fra verdien av årlig bruksrett og antall år bruksretten skal vare, jf. § 13. Fradraget vil naturlig nok bli større jo høyere årlig leieverdi, jo lengre avtalt bruksrett og jo tidligere overføring og dermed lengre antatt levetid for bruksrettshaveren(e). § 15 tredje ledd setter begrensinger for fradragets retten når det gjelder inntektsytelser, (at bruksrett er en inntektsytelse følger av § 10 første ledd, jf. § 5 fjerde ledd.) Det følger av § 15 tredje ledd bokstav c at fradraget reduseres dersom den

¹⁴ Skattedirektoratets Håndbok i arveavgift Rådighet og bruksrett (2006) s. 24.

¹⁵ Skattedirektoratets Håndbok i arveavgift Rådighet og bruksrett (2006) s. 20.

¹⁶ Skattedirektoratets Håndbok i arveavgift Rådighet og bruksrett (2006) s. 21

avgiftspliktige vil kunne kreve fradrag for ytelsen ved ligningen. I praksis er det derimot antatt at denne begrensningen ikke gjelder fordi verdien av bruksretten vil tilordnes bruksrettshaver direkte og derfor ikke komme til fradrag ved inntektsligningen.¹⁷

3.5 Generasjonsskifte i næringsvirksomhet.

Valg av selskapsform kan ha stor betydning for skattebelastningen og det er ulike skattemessige fordeler og ulemper som gjør seg gjeldende ved de forskjellige selskapsformer: AS, ANS/DA, kommandittselskap og enkeltpersonforetak. I det følgende vil det bli beskrevet hva som kan være lønnsomt ved generasjonsskifte ut fra et arveavgiftsplanleggingssynspunkt.

Ved omdannelse og strukturendringer kan man forberede et generasjonsskifte slik at arveavgiften minimaliseres. Et generasjonsskifte skjer typisk vederlagsfritt med unntak av vederlag i form av gjeldsovertakelse, pensjoner eller utløsning av medarvinger, og at det skal betales arveavgift.

Hovedregelen når man skal beregne arveavgiften er etter arveavgiftslovens § 11 at de avgiftspliktige midler vurderes etter omsetningsverdi. § 11 A hjemler imidlertid et meget viktig unntak når det gjelder verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer og andeler i ansvarlig selskap og kommandittselskap. Etter første ledd verdsettes disse midlene ”til 30 pst. av aksjenes forholdsmessige andel av aksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi...” Dette innebærer at i tillegg til at aksjeselskapets samlede skattemessige verdi settes ned med hele 70 pst så vil heller ikke forretningsverdi eller goodwill være med i verddivurderingen, jf. skattelovens § 4-2 første ledd bokstav f. Og for fast eiendom vil det legges til grunn en forholdsvis lav ligningsverdi, jf. fsfin. § 4-12-2. andre ledd.

§ 11 A er omstridt og i NOU 2000:8 anbefalte Zimmerutvalget regelen opphevet til fordel for å gi små (familie-)bedrifter samt enkeltpersonforetak muligheten til å betale

¹⁷ Zimmer Kommentar til lov om avgift på arv og visse gaver (2007)

arveavgiften over sju år uten rentebelastning. En slik regel ble også vedtatt i form av arveavgiftsloven § 20 A, men uten at § 11 A ble opphevet. Formålet med § 11 A er å lette generasjonsskifter i familieforetak. Problemet, og store deler av kritikken mot regelen, er at den ikke er begrenset til kun å gjelde bedrifter, men at den også gjelder for rene investeringsselskaper og lignende. Videre innebærer regelen forskjellsbehandling av de man skulle tro fortjente det samme vern. Enkeltpersonforetak får for eksempel ikke 70 pst. rabatten, forretningsverdien vil være avgiftspliktig og eiendommene vil bli verdsatt høyere enn ligningsverdien.¹⁸

De store forskjellene ved verdsettelsen gjør det naturlig nok forholdsvis innbydende å drive med skatteplanlegging, det være seg såkalt feting, overføring av familieformue, utføre generasjonsskifte før børsintroduksjon eller omdanne et enkeltpersonforetak til aksjeselskap eller ansvarlig selskap før generasjonsskifte.

Alle de ovennevnte eksemplene hører inn under kategorien skatteplanlegging, og det er ingen tvil om at disse i utgangspunktet er fullt ut legale. Det finnes derimot måter å utføre disposisjonene på slik at de likevel blir liggende litt mer i gråsonen for hva som er akseptabel skatteplanlegging. Spørsmålet blir da hvordan disse planleggingsteknikkene forholder seg til omgåelsesnormen, om disse blir felt av regelen eller om de står klar av vilkårene denne stiller. Det vil bli sett nærmere på noen slike eksempler i kapittel 5 og 6. I neste kapittel vil det bli gått nærmere inn på omgåelsesnormen.

4 Den ulovfestede omgåelsesnormen

”Med omgåelse siktes det normalt til rettsforhold med begrenset ikkeskattemessig betydning og hensikt, som vil gi en skattemessig fordel i strid med lovens formål og

¹⁸ Zimmer Bedrift, selskap og skatt (2006) s. 683.

system.” Slik definerer Bettina Banoun begrepet omgåelse på skatterettens område i sin doktoravhandling: ”Omgåelse av skattereglene. En studie av høyesterettspraksis”.¹⁹

Når man skal gå den ulovfestede omgåelsesregelen nærmere etter i sømmene vil det være naturlig sammen med nyere rettspraksis å bygge på Banouns nevnte doktoravhandling fra 2002.

Vilkårene for gjennomskjæringsregelen har utviklet seg gjennom et samspill mellom praksis og teori og den har med årene fått et godt feste innenfor skatteretten. Utviklingen av normen kan sies å ha startet allerede på 1920-tallet.²⁰

Rt. 2006 s. 1232, Telenor sier at ”Bakgrunnen for gjennomskjæringsregelen er at det forekommer at den privatrettslige form blir søkt utnyttet av skatteyttere for å oppnå skattemessige fordeler som ikke er i overensstemmelse med skattelovgivningens formål. Formålet med gjennomskjæringsregelen er å forhindre dette.”

Det har ved flere anledninger vært diskutert om den ulovfestede omgåelsesnormen burde lovfestes. Aarbakke ble spurt om å gjøre en vurdering og kom i NOU 1989:14 med ideen til en lovfestet generell omgåelsesklausul. Selve lovforslaget ble fremsatt i Ot.prp. nr. 16 (1991-1992), men ble aldri vedtatt.

4.1 Hovedtrekk ved normen

Den senere tids høyesterettspraksis har utviklet noen vilkår for gjennomskjæring. De fleste dommer bruker noenlunde de samme vilkår og vurderingstemaer, men det finnes enkelte nyanseforskjeller og også direkte motsetninger. I det følgende vil det bli sett nærmere på hva som anses være regelens innhold.

¹⁹ Banoun Omgåelse av skattereglene En studie av høyesterettspraksis (2003) s. 15.

²⁰ Banoun Omgåelse av skattereglene En studie av høyesterettspraksis (2003) s. 80.

4.1.1 Formulering av gjennomskjæringsregelen

For å finne regelens innhold må man se på de ulike formuleringer som er blitt gjort av gjennomskjæringsnormen. Det synes da å være hensiktsmessig å starte med en av de seneste. Rt. 2006 s. 1232, Telenor, formuler normen på følgende måte: ”Det hovedsaklige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt... Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skatteyters formål med disposisjonene og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skatteregelens formål å legge disposisjonene til grunn for beskatningen.”

4.1.2 Grunnvilkår

Rt. 2006 s. 1232, Telenor stiller et grunnvilkår for gjennomskjæring. I avsnitt 49 i dommen uttales det at ”det er etter dette et nødvendig vilkår for gjennomskjæring at skattebesparelse fremstår som den klart viktigste motivasjonsfaktor for disposisjonen.”

Også avgjørelser før Rt. 2006 s. 1232, Telenor har stilt opp et slikt grunnvilkår, se for eksempel Rt. 2002 s. 346, Hydro-Canada. Man skulle derfor kunne tro at det uten videre gjaldt et grunnvilkår. Men jussen er ikke alltid så enkel. Det har vært avsagt flere dommer mellom disse avgjørelsene. De fleste av disse har riktignok videreført grunnvilkåret, se for eksempel Rt. 2004 s. 1331, Aker Maritime. I 2006 derimot, unnlot en av tre dommer (Rt. 2006 s. 1199, Nagell-Erichsen) som omhandlet gjennomskjæring å sette opp et slikt vilkår. Rt. 2006 s. 1199, Nagell-Erichsen og Rt. 2006 s. 1232, Telenor kom meget tett og det kan derfor være litt vanskelig å vite hva som egentlig gjelder, grunnvilkår eller ikke. Tendensen de siste årene har riktignok vært at det skal gjelde et grunnvilkår, noe som også synes være lagt til grunn i teorien. Videre har det også blitt avsagt en dom i 2007 som setter opp et grunnvilkår, Rt. 2007 s.209, Hex. Dermed synes akkurat denne siden ved normen være avklart.

4.1.3 Totalvurdering

Det skal gjøres en totalvurdering av formål, virkninger og øvrige omstendigheter, jf. Rt. 2002 s. 456 Hydro-Canada, og Rt, 2006 s. 1232, Telenor. At det skal foretas en samlet vurdering virker å ha en støtte i de øvrige avgjørelser, men det kan være uenighet dommene imellom hva som er relevant og som skal tillegges vekt. De to hovedspørsmålene i totalvurderingen er ofte blitt kalt for spørsmålet om transaksjonens egenverdi og spørsmålet om transaksjonens illojalitet. Jeg kommer stort sett til å behandle de to spørsmålene under ett da flere av momentene i de to vurderingene er sammenfallende.

4.1.4 Krav til egenverdi og lojalitet

Et av momentene i helhetsvurderingen er om disposisjonen har noen egenverdi utover skattebesparelsen som det heter i Rt. 1999 s. 946, ABB. Det kan for eksempel være at disposisjonen i tillegg har en forretningsmessig verdi eller realitet utover de skattemessige fordeler, jf. for eksempel Rt. 1997 s. 1580, Zenith og Rt. 2006 s. 1232, Telenor. Med forretningsmessige forhold menes økonomiske, bedriftsmessige, eiermessige, organisatoriske, markedsmessige, selskapsrettslige, offentligrettslige forhold og lignende. Øvrige ikke-skattemessige forhold slik som for eksempel regnskapsmessige forhold og personlige forhold kan også være relevante selv om de nok må tillegges mindre vekt.²¹

I en vurdering av om transaksjonen overholder kravet til egenverdi må de skattemessige forhold veies opp mot de ikke-skattemessige forhold. I følge Banoun vil terskelen i avveiningen variere ut fra hva slags ikke-skattemessige forhold som er aktuelle, og at det vil være vanskelig å si noe mer konkret om dette. For eksempel vil

”økonomiske og forretningsmessige forhold ha større vekt enn rent selskapsrettslige forhold. Terskelen kan variere med type transaksjon. Kunstige atypiske transaksjoner skjæres antakelig lettere igjennom enn mer normale transaksjoner.

²¹ Banoun Omgåelse av skattereglene En studie av høyesterettspraksis (2003) s. 315.

Dersom innslaget av illojalitet er fremtredende, vil kravet til terskel senkes og vice versa.”²²

Manglende eller ikke tilstrekkelig egenverdi er imidlertid ikke nok til å hjemle gjennomskjæring. Det er videre et krav om at disposisjonen anses være illojal.

I Rt. 1999 s. 946, ABB ble lojalitetskravet formulert som ”om det skattemessige resultat ved å følge formen fremtrer som stridende mot skatteregelens formål.” I Rt. 2002 s. 456, Hydro-Canada er formuleringen litt mer omstendig og kravet formuleres som et spørsmål om disposisjonene ut fra en totalvurdering av dens formål, virkninger og øvrige omstendigheter, fremstår som illojal, eller som det også har vært uttrykt- stridende mot skattereglenes formål. Videre sies det her at ”ved illojalitetsvurderingen står de virkninger disposisjonen har hatt utover ønsket om å spare norsk skatt sentralt.”

4.1.5 Formål eller virkning

Den siste tidens avgjørelser har skapt en viss usikkerhet omkring hva som er vurderingstema for omgåelsesnormen. Ut fra praksis ser man at Høyesterett både har brukt transaksjonens virkninger og formål i sine vurderinger. Med formål menes ”skatteyterens subjektive motivasjon eller det formål rettsanvenderen tilskriver transaksjonen; dvs. det bestemte mål/virkning transaksjonen objektivt sett anses som et tjenelig middel til å nå.”²³ Mens virkningen er den objektive effekten av transaksjonene.²⁴ Det har frem til nå ikke vært noen diskusjon om at transaksjonens virkning har betydning, men derimot har det flere ganger vært diskutert om formålet kan tillegges særlig vekt.²⁵ Den siste tids rettsutvikling har ført til at dette nå er et hett tema. For mens Rt. 1999 s. 946, ABB gir uttrykk for at både virkninger og formål er relevante faktorer i vurderingen dog med

²² Banoun Omgåelse av skattereglene En studie av høyesterettspraksis (2003) s. 321.

²³ Banoun Omgåelse av skattereglene En studie av høyesterettspraksis (2003) s. 307.

²⁴ Banoun Omgåelse av skattereglene En studie av høyesterettspraksis (2003) s. 307.

²⁵ Banoun Omgåelse av skattereglene En studie av høyesterettspraksis (2003) s. 308.

hovedfokus på disposisjonens virkning, så kan Rt. 2006 s. 1232, Telenor og til dels Rt. 2007 s. 209, Hex, virke å mene at det i forhold til grunnvilkåret stort sett er et spørsmål om skatteyters subjektive formål, noe som strider mot både øvrig eldre rettspraksis, teori og Ot.prp. nr. 16 1991-92. Hva som er gjeldende rett avhenger derfor av prejudikativirkingen til de siste dommene på området. Rt. 2006 s. 1232, Telenors virkning synes da særlig interessant fordi den skiller seg spesielt ut i forhold til tidligere avgjørelser når det gjelder vekten av skatteyters subjektive forhold. Siste ord er neppe sagt om den saken.

4.1.6 Objektiv eller subjektiv vurdering

Utgangspunktet i skatteretten er at vurderinger skal skje objektivt. I Rt. 1999 s. 946, ABB understreker førstvoterende at vurderingen skal skje på et objektivt grunnlag uavhengig av partenens subjektive forhold. På den annen side sier førstvoterende i Rt. 2006 s. 1232, Telenor, at han ikke er enig i statens anførsel om at formålet med disposisjonene må vurderes objektivt. Han sier til dette i premiss 50 at:

”I forhold til grunnvilkåret for gjennomskjæring er det avgjørende hva skatteyteren må antas å ha lagt vekt på.” Altså en subjektiv tolkning. Førstvoterende stopper imidlertid ikke her, men modifiserer sitt utsagn når han i premiss 51 sier at ”Hva som har vært den viktigste motivasjonsfaktor, må avgjøres ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger i saken. Dersom den dominerende virkning av disposisjonen er at skatteyteren sparer skatt, og denne skattebesparelse er av noe omfang, er det en sterk presumsjon for at denne har vært den viktigste motivasjonsfaktor. I slike tilfeller må det være opp til skatteyteren å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for han.”

Modifikasjonen synes å ligge nær opp til det som er sagt i Rt. 2002 s. 456, Hydro-Canada selv om det i Rt. 2006 s. 1232, Telenor legges enda større vekt på de subjektive formål. I Utv. 2007 s. 468 skriver Jan Syversen om dette at han mener uttalelsen gjør det nærliggende å konkludere med at:

”det i utgangspunktet er skatteyters subjektive motivasjon som er avgjørende for vurderingen av om en transaksjon har tilstrekkelig forretningsmessig, ikke-skattemessig egenverdi. Har skatteyter subjektivt sett hatt andre – ikke uvesentlige – motiv enn skattebesparelsen for å foreta transaksjonen, må dette altså tillegges avgjørende vekt. Han har imidlertid en ”falsk bevisbyrde” dersom hans påståtte forretningsmessige motiv ikke understøttes av transaksjonens faktiske virkninger”

Jeg er ikke helt enig i hans vurdering. Kanskje er det heller slik at det subjektive formål er avgjørende, men at formålet skal bestemmes ut fra de foreliggende omstendigheter? Men dette er et tolkningsspørsmål og det gjenstår og se an den videre rettsutviklingen. Selv om også Rt. 2007 s. 209, Hex, til en viss grad legger vekt på den subjektive motivasjon tviler jeg på at spørsmålet om hva som skal tillegges størst vekt er endelig avgjort.

4.1.7 Hvilke virkninger skal vektlegges

Ved totalvurderingen skal det som nevnt blant annet vurderes om disposisjonens virkninger er stridende mot skatteregelens formål. Spørsmålet er hvilke virkninger det skal legges vekt på. I Rt. 2002 s. 456, Hydro-Canada sier førstvoterende at de virkninger disposisjonen har hatt utover det å spare skatt står sentralt. Videre sier han at dette gjelder både ønskede og uønskede virkninger, men at det i totalvurderingen skal legges størst vekt på de ønskede virkningene. I den ferske Rt. 2007 s. 209, Hex, sies det derimot at de ikke ønskede virkningene ikke kan tillegges særlig vekt. I dommen heter det at: ”Det at et forsøk på å omgå skatterettslige regler gir visse ulemper, kan ikke redde omgåelsesforsøket fra gjennomskjæring.”

4.1.8 Hvilke disposisjoner skal bedømmes

Når det gjelder hvilken del av en transaksjon eller en transaksjonsserie som er relevant i forhold til spørsmålet om egenverdi, er dette naturlig nok den delen av transaksjonen som gir skattefordelen. Det kan enten være en enkelt transaksjon, en del av en transaksjon, et transaksjonsledd dersom man ser flere transaksjoner i sammenheng som en enhet, eller en

hel transaksjonsserie.²⁶ Rt. 2006 s. 1232, Telenor sier for eksempel at det skal foretas en samlet bedømmelse av de disposisjoner som utgjør en naturlig enhet. For mer om sammenhengsbetraktninger, se Banoun s. 323 flg.²⁷.

4.1.9 Usikkerhet

Som kapittelet viser har den siste tids rettsutvikling, og da spesielt Rt. 2006 s. 1232, Telenor, skapt en viss usikkerhet omkring omgåelsesnormens innhold noe som nok en gang gir spørsmålet om en lovfesting av normen aktualitet. Det vil ikke bli gått nærmere inn på spørsmålet om lovfesting av normen da dette vil falle utenfor oppgavens tema.

5 Rt. 2006 s. 1199, Nagell-Erichsen

Under årenes løp er det på skatterettens område avsagt flere dommer som omhandler omgåelse og gjennomskjæring. Når det gjelder omgåelse av arveavgift, er domsgrunnlaget vesentlig tynnere. Men i 2006 fikk også arveavgiftsretten sin høyesterettsdom om omgåelse. Rt. 2006 s. 1199, Nagell-Erichsen, vil bli drøftet i det følgende.

Det interessante i forhold til oppgaven er om Høyesterett anser at gjennomskjæringsregelen gjelder også på arveavgiftrettens område og om hvordan den tolker regelens innhold innenfor arveavgift.

Saken gjaldt gyldigheten av Skattedirektoratets fastsettelse av arveavgift for arvingene etter Cathrine Nagell-Erichsen. En enstemmet Høyesterett konkluderte med at det var grunnlag for gjennomskjæring.

²⁶ Banoun Omgåelse av skattereglene En studie av høyesterettspraksis (2003) s. 301/302.

²⁷ Banoun Omgåelse av skattereglene En studie av høyesterettspraksis (2003) s. 323 flg.

Cathrine Nagell-Erichsen fikk sommeren 1995 beskjed om en alvorlig kreftsykdom med forventet levetid på ca. ett år. Cathrine Nagell-Erichsen var eier av et investeringsselskap, Timothy AS, og 11. november 1995 ble det på generalforsamlingen vedtatt en kapitalforhøyelse i selskapet. Kapitalforhøyelsen ble gjennomført 13. november 1995, finansiert med et lån på kroner 200.000.000 tatt opp av Cathrine Nagell-Erichsen privat. Lånet ble skutt inn i Timothy AS, og det ble foretatt ulike investeringer gjennom selskapet. Lånet var sikret i hennes aksjeportefølje i Schibsted ASA. 15. november ble alle aksjene i Munkebakken AS overdratt til Timothy AS fra en uavhengig selger, mot et vederlag på kroner 45.950.504. Samme dag ervervet Timothy AS alle aksjene i Nunaat AS for kroner 15.000.000, samtidig som det ble skutt inn ny aksjekapital kroner 30.000.000. Nunaat AS var før salget til Timothy AS eid av Cathrine Nagell-Erichsens datter og svigersønn. Den 25. november 1995 døde Cathrine Nagell-Erichsen og det ble foretatt et privat skifte. Samtlige aksjer i Timothy AS ble utlagt til Cathrine Nagell-Erichsens sønn og datter som delte selskapet mellom seg gjennom en fisjon. Videre skriver Høyesterett i sin fremstilling av sakens faktum at "Aksjene ble overdratt til en pris som tilsvarte at kapitalutvidelsen på kroner 200.000.000 ble ansett å ha skjedd for søskenparets regning og risiko fra og med låneopptaket." Hva dette innebærer synes for meg litt uklart. I den forbindelse tok jeg kontakt med adv. Bettina Banoun som representerte søskenparet under saken, og i følge henne er dette et resultat av et forslag revisor Thor-Erik Bakke kom med under skiftebehandlingen i desember for at han skulle slippe å gå inn og verdsette Nunaat AS, Munkebakken AS og de øvrige kapitalobjektene. Istedenfor å beregne en verdiøkning på disse investeringsobjektene den korte perioden foreslo han at man sjablongmessig skulle sette avkastningen lik renteutgiften. Banoun understreker at dette kun var et tema under skifteoppgjøret, og at det ikke forelå noen avtale på forhånd.²⁸

Ved fisjonen etter skifte overtok sønnen alle aksjene i Munkebakken AS mens datteren overtok alle aksjene i Nunaat AS. Aksjene ble altså fordelt på en slik måte mellom søsknene som tilsvarte den interesse de syntes å ha for de to selskapene også forut for arvefallet.

²⁸ Banoun Samtale/e-post (2007)

Det er Skattedirektoratets vedtak som var gjenstand for prøving av Høyesterett. I vedtaket foretok Skattedirektoratet gjennomskjæring av kapitalutvidelsen på kroner 200.000.000 og summen blir isteden behandlet som en egen aktivapost i boet. Det innebærer at aksjene i Timothy AS blir verdsatt pr. 01.01.95, jf. arveavgiftsloven § 11 A, jf. den nå opphevede selskapsskattelov av § 2-2 nr. 2, uten at det tas hensyn til kapitalutvidelsen.

Arvingene hevder på sin side at den tidligere selskapsskattelov § 2-2 nr. 3 har anvendelse også etter arveavgiftsloven § 11 A selv om denne ikke direkte henviser til regelen. Regelen sa at: ”Dersom aksjekapitalen i året forut for ligningsåret er forhøyet eller satt ned ved innbetaling fra eller utbetaling til aksjonærene, legges verdien pr. 1. januar i ligningsåret til grunn ved ligningen... For øvrig får reglene i nr. 2 anvendelse” Av den grunn har arvingene verdsatt aksjene i Timothy AS ved utgangen av 1995 og kapitalutvidelsen på kroner 200.000.000 blir på den måten inkludert.

I all hovedsak har arvingene anført at arveavgiftsgrunnlaget skal økes med 30 % av den tilførte kapital på bakgrunn av arveavgiftsloven § 11 A og selskapsskatteloven § 2-2 nr. 2 og 3. En gjennomskjæring av den foretatte disposisjon fører til en økt nettoverdi for boet og økt arveavgift for søsknene. Dersom disposisjonen hadde blitt akseptert ville boet hatt tilfordeling aksjer av en verdi X (Timothys tidligere skattemessige formuesverdi) pluss 200.000.000. som kunne blitt verdsatt til 30%, jf. § 11 A. I tillegg kunne det blitt foretatt ett fradrag fra bruttoverdien med kroner 200.000.000 til dekning av arvelaters gjeld så lenge denne blir innfridd, jf. § 15 første ledd, jf. § 16. Ved gjennomskjæring vil man kun få verdsatt verdien X til 30%, mens de 200.000.000 i aktiva vil gå opp i opp med fradraget etter § 15.) De avgiftspliktiges syn skiller seg fra Skattedirektoratets på flere områder. Primært hevder de at gjennomskjæringsnormen ikke kommer til anvendelse fordi det ikke er etablert noen slik regel på arveavgiftsrettens område. Videre hevder de at dersom Høyesterett finner en slik regel anvendelig så er vilkårene for gjennomskjæring uansett ikke til stede. De er også uenig i hvilke omstendigheter som kan legges til grunn, og til slutt anfører de at det er feil ved innholdet i vedtaket. På bakgrunn av dette krever arvingene at

skattedirektoratets vedtak oppheves. Jeg vil forsøke å komme nærmere innpå de ulike synspunkter i drøftelsen under.

Hovedspørsmålet i saken er om det i forhold til verdsettelsesregelen i arveavgiftsloven § 11 A, jf. dagjeldende selskapsskattelov § 2-2 nr. 2 er grunnlag for å foreta gjennomskjæring (se bort fra) på kapitalinnskuddet på kroner 200.000.000 i Timothy AS.

5.1 Gjelder den ulovfestede omgåelsesnormen på arveavgiftrettens område?

Førstvoterende, dommer Endresen, starter med bakgrunn i de ankede parterers anførsler, med å ta stilling til om den ulovfestede gjennomskjæringsregel gjelder på arveavgiftrettens område. Det kan virke som om førstvoterende mener dette er klart, og ikke trenger noen nærmere forklaring. Likevel begrunner han svaret med å si at lang praksis på skatterettens område har etablert en regel for gjennomskjæring, og at regelen er blitt utviklet fra et område til et annet uten at det er blitt identifisert noen generell regel om gjennomskjæring. Videre sier han at avgjørelsene som ble truffet var ”basert på reelle hensyn av generell rekkevidde og en overordnet forståelse av at det i norsk rett gjelder en alminnelig omgåelsesnorm”. Som støtte for sin vurdering av praksis bruker han teorien hvor professor Aarbakke i sin artikkel i LoR 1970 s. 1 flg ”Omgåelse av skatteregler som anvendelsesproblem”, også i følge førstvoterende helt klart bygger ”på en slik mer overordnet norm”. Videre kan det synes som om at det kan forstås slik at det at problemstillingen aldri tidligere er blitt problematisert taler for at det aldri tidligere har vært tvil om at en slik regel om gjennomskjæring også gjelder på arveavgiftsrettens område. At en slik regel har vært gjeldende er i følge førstvoterende blitt lagt til grunn, og da har jo ganske riktig behovet for problematisering av dette spørsmålet heller ikke vært til stede. Regelen er for eksempel blitt lagt til grunn i Finansdepartementets rundskriv R-9/1992, og rundskrivet er igjen omtalt i litteraturen uten at spørsmålet er blitt problematisert. Førstvoterende etterlater ingen tvil om at gjennomskjæringsregelen gjelder også på arveavgiftsrettens område.

Kanskje kan det stilles spørsmål vedrørende førstvoterendes begrunnelse. For det første er det rettskildemessige grunnlaget førstvoterende støtter seg til i sin overføring av regelen til også å gjelde for arveavgift rimelig tynt. Aarbakkes artikkel er gammel og gjelder skatteretten generelt, og det at spørsmålet aldri tidligere har vært en problem kan ikke i seg selv være et moment for at regelen også gjelder her. Videre har vel heller ikke Finansdepartementets rundskriv allverdens rettskildemessige tyngde. Som den ankede part anfører sier ikke rundskrivet noe om på hvilket grunnlag regelen er etablert. Når det er sagt synes jeg at en gjennomskjæringsregel på arveavgiftrettens område har gode grunner for seg. Arveavgift er jo egentlig en slags skatt som trer inn istedenfor inntektsskatt og jeg ser ingen grunn til å forskjellsbehandle forsøk på omgåelse av arveavgift og omgåelse av inntektsskatt. Videre er det ikke helt fritt for praksis på område. Både i Rt. 1955 s. 1110 og i Utv. 2004 s. 944 LRD ble det foretatt gjennomskjæring. Disposisjonene her gjaldt riktignok gave til arvinger og ikke arvefall, men det bør etter min mening ikke ha noen betydning. Begrunnelsen for at det er avgift på gave til arvinger er jo ifølge Ot. prp. nr. 48 (1962-1963) at arveavgiftsvedtaket lett kunne omgås hvis det bare ble gjort gjeldende for falt arv.

5.2 De generelle vilkårene for gjennomskjæring

Når det gjelder vilkårene for gjennomskjæring tas det i dommen utgangspunkt i Rt. 1999 s. 946, ABB, hvor førstvoterende i saken sammenfattet vilkårene for gjennomskjæring slik:

”Gjennomskjæring kan ikke foretas utelukkende fordi en transaksjon er skattemessig motivert. Men dersom de skattemessige virkningene fremtrer som hovedsaken, kan det være grunnlag for gjennomskjæring. Avgjørelsen beror på en totalvurdering hvor de sentrale spørsmål er hvilken egenverdi disposisjonen har utover skattebesparelsen, og om det skatterettslige resultatet ved å følge formen fremtrer som stridende mot skatteregelens formål. Jeg understreker at lojalitetsvurderingen må foretas på objektivt grunnlag uavhengig av partenes subjektive forhold.”

Formuleringen synes å si at det skal foretas en totalvurdering av hvilke skattemessige virkninger disposisjonen vil føre til, hvor de sentrale momenter som skal vurderes er egenverdi og illojalitet.

Videre viser førstvoterende til Rt. 2000 s. 1865, Nygård-dommen og Rt. 2006 s. 1062, Fauske, som begge bruker samme eller tilsvarende formuleringer som utgangspunkt for sin konkrete vurdering selv om sakene i seg selv gjelder ulike problemstillinger.

Mellom Rt. 1999 s. 946, ABB og Rt. 2006 s. 1199, Nagell-Erichsen ble det avgjort minst to andre saker som gjaldt spørsmålet om gjennomskjæring, Rt. 2002 s. 456, Hydro-Canada og Rt 2004 s. 1331, Aker Maritime. Disse dommene tar for seg et litt annet vurderingstema for gjennomskjæringsnormen enn det Rt. 1999 s. 946, ABB og Rt. 2006 s. 1199, Nagell-Erichsen gjør. Det kan være interessant å spørre seg hva som gjør at førstvoterende i vår sak velger å vise til de dommene han gjør, mens han overser de øvrige. Kanskje er det disse dommene som etter hans mening viser regelen best, men det umulig å vite siden de øvrige dommene ikke blir nevnt noe sted i premissene.

5.2.1 Forskjeller på arveavgiftrettens område contra inntektsskatterettens område

Som sagt velger førstvoterende å forholde seg til sammenfatningen som ble gitt i Rt. 1999 s. 946, ABB og mener at den utvilsomt kan tjene som veiledning i Nagell-Erichsensaken og at den er et naturlig utgangspunkt ved vurdering av gjennomskjæring på arveavgiftsområdet selv om Rt. 1999 s. 946, ABB omhandlet inntektsskatt. Førstvoterende mener likevel det er ”en rekke forhold som medfører at de ulike hensyn må vektlegges noe annerledes her”. Det forklares i premiss 57, og er et viktig poeng, at mens det på skatterettens område ved de siste reformer er blitt lagt betydelig vekt på å skape nøytralitet så har dette hensynet ikke preget arveavgiftsområde på samme måte. Arveavgiftslovens § 11 A trekkes frem som et meget betydelig unntak fra hovedregelen om verdsettelse til omsetningsverdi. Formålet med bestemmelsen har primært vært å lette generasjonsskifte i små og mellomstore bedrifter, jf. NOU 2000:8, men regelen er generell og gjelder for alle unoterte aksjeselskaper uavhengig av størrelse. Førstvoterende poengterer deretter at

bestemmelsen innebærer at ”arveavgiften blir vesentlig forskjellig avhengig av om de aktuelle midler investeres direkte eller det i stedet investeres indirekte gjennom et unotert aksjeselskap.” Videre sier han at det ”gir seg selv at det normalt ikke vil være aktuelt å vurdere gjennomskjæring begrunnet i at arvelater har omorganisert sine investeringer med sikte på at arveavgiften skal bli så liten som mulig.” Dette synspunktet er etter min mening helt naturlig. En viss avgiftsplanlegging er akseptert, og når lovgiver velger å sette opp et slikt unntak som arveavgiftsloven § 11 A, må de nesten ha regnet med og godtatt at det vil bli gjort en del tilpassninger i forhold til regelen som ikke kan bli angrepet ved gjennomskjæring. Synspunktet er også i tråd med det som sies i sammenfatningen i Rt. 1999 s. 946, ABB; at gjennomskjæring ikke utelukkende kan foretas fordi en transaksjon er skattemessig motivert. Mangelen på nøytralitet på arveavgiftsrettens område synes på bakgrunn av dette å trekke i retning av at det skal mer til før gjennomskjæring bli foretatt enn på inntektsskattens område. Men også her må det selvfølgelig gjøres en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle.

5.2.2 Egenverdikravet

Også i vurderingen av egenverdikravet mener førstvoterende det kan være forskjeller på arveavgiftsrettens område i forhold til skatterettens område. Han poengterer for eksempel at virkningene av disposisjonen kan være mer ubetydelig for en arvelater enn for andre som foretar tilsvarende disposisjoner. Spesielt sier han, kan dette være særlig ”fremtredende når disposisjonen gjennomføres i tilknytning til et nært forestående dødsfall”, og nevner da særlig vurderingen av negative konsekvenser, hvor selv rentekostnader som over tid kunne ha vært meget tyngende, normalt må ses bort fra i en slik situasjon. Slik Høyesterett her formulerer seg synes det for meg at retten mener at det å skulle se bort fra slike negative konsekvenser i vurderingen, er spesielt for omgåelse på arveavgiftsrettens område og da særlig som følger av disposisjoner gjennomført i tilknytning til et nært forestående dødsfall. Dersom dette medfører riktighet vil konsekvensen kunne bli at det lettere kan bli snakk om gjennomskjæring i arveavgiftsspørsmål enn i inntektsskattespørsmål. Dette er motsatt av det jeg sier i avsnittet over; at mangel på nøytralitet på arveavgiftsrettens område fører til at det skal mer til før gjennomskjæring blir foretatt. Det betyr likevel ikke at det nødvendigvis

er motstrid mellom de to uttalelsene da de refererer seg til forskjellige vurderinger, henholdsvis illojalitetsvurderingen og egenverdivurderingen. At det lettere skal kunne foretas gjennomskjæring på arveavgiftrettens område er heller ikke etter min mening noen god regel. Jeg kan ikke se noen god grunn for at det skal gjøres forskjell på reglene i favør inntektskatten. I tilfelle mener jeg det eventuelt er opp til lovgiver å avgjøre. På den annen side spør jeg om det å se bort fra negative konsekvenser egentlig er spesielt for arveavgiftrettens område. Uttalelsen kan ligne litt på det som er sagt i Rt. 2002 s. 456, Hydro-Canada, hvor Høyesterett sa at det i totalvurderingen skulle legges størst vekt på de ønskede virkningene. Også den seneste høyesterettsdom omhandlende omgåelsesnormen, Rt. 2007 s. 209, Hex, sier at de ikke ønskede virkningene ikke kan tillegges særlig vekt. I dommen heter det at: ”Det at et forsøk på å omgå skatterettslige regler gir visse ulemper, kan ikke redde omgåelsesforsøket fra gjennomskjæring.” I Nagell-Erichsensaken er det spesifikt rentekostnader det er snakk om å se bort fra. Det gjør at uttalelsen ikke har direkte overføringsverdi til inntektsskatteretten hvor det er fradragsrett for gjeldsrenter, jf. skattelovens § 6-40, som gjør at en rentekostnad der ikke vil utgjøre noen ulempe. Spørsmålet om vurderingen av negative konsekvenser er annerledes på arveavgiftsrettens område i forhold til på inntektskattens område kommer derfor an på om Høyesterett i Nagell-Erichsensaken mener at det generelt i større grad må ses bort fra negative konsekvenser i arveavgiftssaker eller om det mer spesielt gjelder rentekostnader. Dette kommer ikke helt klart frem i domspremissene og er derfor etter min mening ikke avklart. På den annen side er vel ikke forskjellen på det å se bort fra og det å ikke tillegge like stor vekt særlig stor, så på et generelt grunnlag vil jeg ikke tro vurderingene blir veldig annerledes. Samtidig må det alltid gjøres en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle, og vekten av de negative konsekvensene kan kanskje også variere alt etter hva slags konsekvens det er snakk om og hva slags område vi befinner oss på.

I premiss 59 avvises det kort at hensynet til forutberegnelighet kan tillegges den samme vekt mot gjennomskjæring når en tilpassning vurderes i tilknytning til et arvefall. Dette begrunnes med at ”en generasjon følger uvergerlig av den neste og arveavgiften blir ikke høyere enn den ville blitt om tilpasningen ikke var blitt forsøkt.” Jeg er ikke nødvendigvis

helt enig i dette. For det første kan det godt være at arveavgiften ville blitt lavere dersom arvelater/giver hadde vært klar over at disposisjonen kunne føre til gjennomskjæring. Det kommer jo helt an på hva slags type disposisjoner det er snakk om. Vedkommende kunne for eksempel valgt å tilpasse seg annerledes blant annet ved å isteden fordele arven på flere arvinger.

5.3 Den konkrete vurdering

Når det gjelder den konkrete vurdering av saken stiller retten først spørsmål om overføringen av kroner 200.000.000 som ny egenkapital til Timothy AS har tilstrekkelig egenverdi.

5.3.1 Egenverdivurderingen

Egenverdivurderingen er først og fremst et spørsmål om i hvilken grad disposisjonen(e) har andre formål og virkninger enn de(n) skatte-/avgiftsbesparende. I den forbindelse tar retten også her for seg lånet. Selv om lånet i og for seg var kortsiktig, var lånebeløpet så høyt at rentekostnadene ville bli av det omfang at de ville legge beslag på det meste av Cathrine Nagell-Erichsens forventede inntekt. Man skulle kunne tro at dette kunne ha vært et moment for egenverdi (ikke-skattemessig virkning av disposisjonen). Men som drøftelsen i 5.2.2 viser, skal slike negative konsekvenser generelt ikke tillegges like stor vekt som andre ikke skattemessige virkninger. I en arveavgiftssammenheng mener dessuten førstvoterende som sagt at det bør ses helt bort fra rentekostnader som stammer fra et lån ytt kort tid før et dødsfall. De store rentekostnadene kan av den grunn ikke gi disposisjonen tilstrekkelig egenverdi i den konkrete sak.

Videre har de avgiftspliktige i klagen til Skattedirektoratet innrømmet at disposisjonen har hatt en positiv effekt på arveavgiftssiden og at denne effekten også har vært en medvirkende faktor. Et slikt skattemessig motiv for en disposisjon kan ikke ubetinget føre til gjennomskjæring, jf. sammenfatningen fra Rt. 1999 s. 946, ABB Det må noe mer til.

De avgiftspliktige har anført at det var flere årsaker til kapitalutvidelsen i Timothy AS. En av grunnene var at de ønsket å gjøre et forsøk på å få kontroll over Schibsted ASA på grunn av uenighet i driften. Førstvoterende avviser klart at dette kan ha vært det egentlige motiv for låneopptaket og kapitalutvidelsen og at det påberopte formål derfor ikke kan gi tilstrekkelig egenverdi. Begrunnelsen for avvisningen ligger blant annet i det at det påberopte formål aldri ble realisert og derfor ikke kan gi tilstrekkelig egenverdi til kapitalutvidelsen. Dersom arvelater eller arvingene hadde fått kontroll, ville ikke spørsmålet om disposisjonens egenverdi vært noe problem. Da ville disposisjonen helt klart gitt egenverdi. Når resultatet derimot lar vente på seg og det som her helt uteblir, blir spørsmålet om egenverdi mer komplisert. Virkningen av det anførte motiv (kontroll over Schibsted ASA) uteblir og det blir et spørsmål om det var dette som var det egentlige (eventuelt medvirkende) motiv for disposisjonen. Høyesterett mener her at de disposisjoner og investeringer som faktisk ble gjort var lite forenelig med et mål om å overta kontrollen i Schibsted ASA og at dette derfor ikke kunne ha vært det egentlige motivet for disposisjonen. Med en slik forutsetning og med det faktum at virkningen uteblir, kan heller ikke disposisjonen gi tilstrekkelig egenverdi. Når Høyesterett i sin vurdering har kommet frem til sitt resultat vil jeg tro at det blant annet er et resultat av at arvingene etter Høyesteretts mening ikke har klart å godtgjøre at ønske om å overta kontrollen i Schibsted ASA var det egentlige motivet for disposisjonen. Dette er vel også i tråd med det som gjelder etter Rt. 2006 s. 1232, Telenor, avsagt kort tid etter denne dom. Der heter det at det er opp til skatteyder å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor dersom dette er den dominerende virkning av disposisjonen.

Videre mener førstvoterende at det at en vesentlig del av lånebeløpet ble benyttet til lite likvide investeringer helt uten tilknytning til den påberopte strategien om å skaffe kontroll over Schibsted ASA er nok en faktor som tilbakeviser de avgiftspliktiges momenter om egenverdi. Her må det i hovedsak være investeringene i henholdsvis Nunaat AS og Munkebakken AS det refereres til. I følge dommen ble det betalt kroner 15 millioner for Nunaat AS som i tillegg fikk tilført ny kapital på kroner 30 millioner til nye investeringer mens kjøpet av Munkebakken AS til 45.950.504 i følge dommen i all hovedsak ble kjøpt

som bolig for Cathrine Nagell-Erichsens sønn og at utviklingsmulighetene for eiendommen kom i annen rekke.

Det andre motivet for kapitalutvidelsen og som i følge arvingene er med på å gi disposisjonen tilstrekkelig egenverdi er ønske om å diversifisere (dvs å spre risikoen) investeringene. Anførselen angripes av førstvoterende som mener at et slikt ønske ikke uten videre kan forklare det faktum at investeringene ble gjort gjennom Timothy AS. Det poengteres at investeringene på det aktuelle tidspunkt like gjerne kunne vært gjort av Cathrine Nagell-Erichsen direkte. Det var jo hun personlig som stilte sikkerhet for finansieringen og den måtte i sin helhet lånefinansieres. På den annen side er det etter min mening ikke noe unaturlig ved å gjennomføre investeringene på den måten Cathrine Nagell-Erichsen gjorde. Timothy AS er tross alt et investeringsselskap og det er heller ikke noe uvanlig i det å ta opp lån for å investere. Når det gjelder det faktum at hun måtte stille med personlig sikkerhet i form av sine aksjer i Schibsted ASA er vel ikke det noe særlig sterkt argument da hun hadde en avtale med Timothy AS om at hun kunne få midler derfra til å betjene lånet ved behov.

I følge førstvoterende var investeringene i Munkebakken AS og Nunaat AS utvilsomt forbundet med risiko. Jeg er ikke helt sikker på hva som legges i dette, men kan ikke se at investeringen i Munkebakken er særlig risikofylt så lenge det ikke er betalt overpris. En eiendom faller sjelden i verdi, og så lenge det faktisk finnes utviklingsmuligheter er vel sannsynligheten større for at den heller vil øke enn synke i verdi selv om unntak selvfølgelig forekommer her som ellers. Når det gjelder investeringen i Nunaat AS finner jeg risikoen større, her er det tross alt muligheter for å gjøre nye investeringer gjennom selskapet som igjen kan slå feil. Det at en investering er risikofylt er etter min mening ikke noe som gir investeringen egenverdi. Førstvoterende ser heller ikke ut til å tillegge dette noen vekt.

Videre mener førstvoterende at man må se bort fra investeringene i Nunaat AS og Munkebakken AS av to ulike grunner. For det første fordi forvaltningen av selskapene straks

ble overlatt til arvingene uten at styret i Timothy AS skulle involveres i eventuelle nye investeringer el og for det andre fordi søsknene på det etterfølgende skiftet overtok alle aksjene og at investeringene ble fordelt der de hørte hjemme ved en fisjon av selskapet. Det ble også forholdt som om de tidligere investeringene ble gjort for barnas regning og risiko(se under faktadelen først i kapittelet). Etter rettens synspunkt gir dette investeringene mer karakter av et arveforskudd enn investeringer i egen (Cathrine Nagell-Erichsen) interesse, noe som betyr at de ikke kan tillegges noen vekt ved egenverdivurderingen. Betydningen av Høyesteretts andre argument er for meg litt uklar og skaper tvil om hva som er Høyesteretts syn på disposisjonen. Slutningen kan imidlertid tyde på at Høyesterett mener det hele tiden lå i kortene at søskenparet ville overta alle aksjene ved en deling av boet.

I premiss 80 sier førstvoterende at det at ”hele investeringen måtte lånefinansieres, at investeringene er likvide slik at de umiddelbart kunne reverseres av arvingene etter arvefallet og at investeringene ble gjort i nær tilknytning til den forestående arveovergang,” ikke kan begrunne at overføringen til Timothy AS var motivert av et ønske om diversifisering. Jeg vil tro uttalelsen er et resultat av at retten mener investeringene har mer karakter av et arveforskudd enn investeringer i Cathrine Nagell-Erichsens egen interesse.

Høyesterett konkluderer deretter med at låneopptaket og kapitalutvidelsen i Timothy AS ikke har tilstrekkelig egenvirkning utover avgiftsbesparselsen.

5.3.2 Illojalitetsvurderingen

Når det gjelder det andre hovedmomentet i totalvurderingen; ”om det skatterettslige resultatet ved å følge formen fremtrer som stridende mot skatteregelens formål”, sier førstvoterende kort: ”når det hele gjennomføres etter at Cathrine Nagell-Erichsen har fått avdekket sin dødelige sykdom, må arrangementet karakteriseres som en illojal tilpasning til unntaksregelen i arveavgiftslovens § 11 A, og jeg finner det klart at det er grunnlag for gjennomskjæring ved fastsettelse av arveavgiften.”

Av argumentasjonen kan det virke som om førstvoterende i dette konkrete tilfelle mener det er en klar sammenheng mellom kravet til egenverdi og illojalitet. Det kan forklares ved at førstvoterende synes å mene, forutsatt at investeringene som her ikke har noen egenverdi, at det er illojalt å forberede et forholdsvis nært forestående arveoppgjør ved å tilføre selskapet kapital som ved et skifte ville nyte godt av unntaket i arveavgiftsloven § 11 A. Og så motsatt, dersom investeringene hadde hatt selvstendig egenverdi utover arveavgiftsmotivet så ville investeringene heller ikke vært illojale. Dette er etter min mening ingen generell regel. En disposisjon må ikke være illojal selv om den ikke har noen egenverdi, dog er nok en disposisjon med egenverdi som oftest også lojal.

5.3.3 Avsluttende

2006 var omgåelsesnormens år i Høyesterett. I tillegg til Rt. 2006 s. 1199 Nagell-Erichsen ble det som sagt avsagt to andre saker som gjaldt gjennomskjæring henholdsvis Rt. 2006 s. 1062, Fauske og Rt. 2006 s 1232, Telenor. Det ble også avsagt en dom i 2007 (Rt. 2207 s. 209, Hex). Disse sakene gir omskjæringsregelen et litt annet innhold enn Rt. 2006 s. 1199 Nagell-Erichsen når det gjelder vurderingstemaet for gjennomskjæring og avgjørelsen vil nok derfor ha begrenset vekt når det gjelder gjennomskjæringsregelens innhold generelt, mens den selvfølgelig er meget relevant når det gjelder det som er spesielt/annerledes for bruk av regelen på arveavgiftsrettens område.

6 Særlige spørsmål som kan reise seg i en arveavgiftssammenheng

I dette kapittelet vil jeg se på noen eksempler med arveavgiftsrettslig tema og vurdere disse ut fra omgåelsesnormen. Vanskeligheter kan oppstå på grunn av den siste tids usikkerhet omkring omgåelsesnormens vurderingstema, men jeg skal prøve å være tydelig på hva jeg vektlegger.

Til en viss grad vil det bli fokusert på de forskjeller som Rt. 2006 s. 1199 Nagell-Erichsen peker på når det gjelder de elementer som skiller spørsmålet om omgåelse i en arveavgiftsmessig sammenheng fra spørsmålet om omgåelse i en inntektsskattesammenheng nemlig mangelen på nøytralitet i lovgivningen og det at en disposisjon kan være mer ubetydelig for en arvelater enn for andre som foretar tilsvarende disposisjoner.

Et interessant spørsmål i denne sammenheng og som eksemplene kanskje kan være med å belyse er om disse forskjellene generelt fører til en utvidelse eller innskrenkning av omgåelsesnormen på arveavgiftrettens område i forhold til på inntektsskattens område. Jeg vil komme tilbake til dette etter eksemplene.

6.1 Eksempel 1. Kjøp av ikke børsnoterte aksjer ved hjelp av egenkapital kort tid før dødsfall

Jeg vil her ta utgangspunkt i Rt. 2006 s. 1199 Nagell-Erichsen, men med den forutsetning at Cathrine Nagell-Erichsen hadde 200 millioner i egenkapital istedenfor lån, som hun like før dødsfallet investerte i ikke børsnoterte aksjer. Spørsmålet er om en slik disposisjon etter omgåelsesnormen vil være gjenstand for gjennomskjæring eller ikke.

Utgangspunktet er også her, som de avgiftspliktige innrømmer i Nagell-Erichsensaken, at disposisjonen dels er avgiftsmessig motivert. Dette er som sagt ikke nok for å hjemle gjennomskjæring. Et grunnvilkår for gjennomskjæring er at skattebesparelse fremstår som den klart viktigste motivasjonsfaktor for disposisjonen. Er grunnvilkåret oppfylt (forutsettes her etter det som er sagt under drøftelsen av Rt. 2006 s. 1199 Nagell-Erichsen i kapittel 5) vil selve gjennomskjæringsspørsmålet bli avgjort etter en totalvurdering av disposisjonen hvor egenverdi og illojalitet er de sentrale momenter.

Det kan etter min mening ikke etterlate tvil om at kjøp av ikke-børsnoterte aksjer for egne midler isolert sett har egenverdi. Spørsmålet er om disposisjonen har tilstrekkelig egenverdi. I Nagell-Erichsensaken var en av hovedårsakene til at Høyesterett fant at

investeringen manglet egenverdi at det måtte ses bort fra lånekostnadene. Dette momentet er fraværende i denne sak.

Videre mente Høyesterett i Nagell-Eichsensaken at det i diversifiseringsanførselen måtte ses bort fra investeringene i Nunaat AS og Munkebakken AS fordi disse investeringene like gjerne kunne vært gjort av Cathrine Nagell-Erichsen direkte som gjennom Timothy AS. Som jeg skrev under drøftelsen av Nagell-Erichsendommen så mener jeg ikke dette er noe særlig godt argument i retning av mangel på egenverdi. Timothy AS er et investeringsselskap i sin helhet eid av Cathrine Nagell-Erichsen og for meg virker det da også naturlig at hun gjør sine investeringer via selskapet og ikke i egenskap av privatperson. Når det er sagt kan det stilles større spørsmålstegn ved at det er gjort så store investeringer i nettopp Nunaat AS og Munkebakken AS. Dette var selskap som det kan tyde på at arvingene hadde den største interesse i. I Nagell-Erichsen saken er dette forsøkt tilbakevist av arvingene. Men faktum er at forvaltningen av de to selskapene straks ble overlatt til arvingene og at de på skiftet overtok alle aksjer hvorpå disse igjen ble fordelt ved fisjon slik at de ble ”fordelt der de hører hjemme” som Høyesterett uttaler det. Av den grunn sier Høyesterett at investeringene nærmest har karakter av arveforskudd og ikke er investeringer i egen interesse. En slik forutsetning er etter min mening et viktig moment som er med på å trekke ned disposisjonens egenverdi.

Det må videre ses på spørsmålet om disposisjonen er illojal mot lovens formål. Dette både med hensyn til at disposisjonen i det hele tatt ble foretatt og med hensyn til tidspunktet.

Formålet med loven er som kjent å lette generasjonsskifte i små og mellomstore bedrifter. Uten å gå nærmere inn på hva som karakteriserer en liten og mellomstor bedrift, kan man vel kanskje kunne tro at loven ikke skulle gjelde for slike investeringsselskap det her er snakk om. Men siden loven selv ikke setter noen slik begrensning gjelder § 11 A også her. Dette er det ingen tvil om.²⁹

²⁹ NOU 2000:8

Også her er det faktum at store deler av investeringene ble gjort i selskap som arvingene med stor sannsynlighet hadde størst interesse i relevant. Spørsmålet blir da om det er illojalt mot lovens formål å gjøre investeringer til gunst for sine etterkommere. Det at investeringene ikke gav tilstrekkelig egenverdi gjør dem ikke automatisk illojale. Isolert sett vil ikke investeringer gjort med tanke etterkommerne være illojal. Folk får gjerne gjennom et liv bygge opp et helt imperium som til slutt tilfaller arvingene uten at det blir illojalt. Det er eventuelt investeringene sett i sammenheng med andre momenter som kan gjøre en slike investeringer illojale.

I en illojalitetssammenheng er det etter min mening stor forskjell på om de 200.000.000 kommer fra egen personlig formue eller om det er selskapets egenkapital det blir brukt av. Kommer midlene fra selskapets egenkapital vil det arveavgiftsmessig ikke utgjøre noen forskjell og investeringene er heller ikke illojal. Når midlene derimot kommer fra avdødes personlige formue, blir situasjonen en annen. Selskapets kapital øker og arvelaters formue minker. I den situasjonen vi har her vil arveavgiftsgrunnlaget på grunn av disposisjonen bli lavere da kapitalen blir verdsatt etter arveavgiftsloven § 11 A. Selv om en slik feting av selskapet letter arveavgiften betraktelig er heller ikke denne disposisjonen nødvendigvis illojal. Det er flere momenter som må tas i betraktning. Et av dem kan være om det var naturlig med en slik oppkapitalisering på tidspunktet. Også her er flere av momentene fra egenverdivurderingen relevante.

I Nagell-Erichsensaken anførte arvingene at et ønske om diversifisering, og planene om å gjøre et forsøk på å få kontroll over Schibsted ASA gjorde det nødvendig for Cathrine-Nagell Erichsen å ta opp et lån som hun deretter plasserte i Timothy AS. Som kjent avviste Høyesterett arvingenes anførsler. Isolert sett under en forutsetning om at for eksempel planene om et oppkjøp av for eksempel Shibsted ASA hadde vært planlagt over en tid, og at dette var en naturlig investering for bedriften ville det etter min mening lojalitetsmessig ikke vært noe problem med en slik oppkapitalisering ved bruk av privat formue.

Et annet moment i illojalitetsvurderingen i vårt eksempel er det faktum at disposisjonene ble foretatt etter at avdøde hadde fått bekreftet sin dødelige sykdom og i kort tid før dødsfallet. I Nagell-Erichsensaken var tidspunktet for disposisjonen et tungt moment i retning av å gjøre disposisjonen illojal. Ved å tilføre selskapet ny kapital på et slikt tidspunkt er det naturlig at spørsmålet om illojalitet kommer opp. I forhold til lovens formål vil jeg tro selskapet i vårt eksempel ville klart et generasjonsskifte også uten tilførsel av ny kapital. Men dette er likevel ikke et argument som kan ha avgjørende vekt i en lojalitetsvurdering. Dersom en bedriftsleder mener at ny kapital trengs for å foreta nye investeringer må hun få gjøre det selv om hun vet at hun mest sannsynlig ikke har lenge igjen å leve. Det kan ikke forventes at man bare skal legge seg ned å vente på å dø.

Etter min mening må tidspunktet for disposisjonen her ses i sammenheng med egenverdikravet. Da disposisjonen ikke synes å ha tilstrekkelig egenverdi, hovedsakelig på grunn av at de investeringer som ble gjort i all hovedsak ble gjort i selskaper arvingene hadde størst interesse, blir også disposisjonen illojal i forhold til tidspunktet. Med det menes at denne fetingen av selskapskapitalen og den enorme reduksjonen av den personlige formue arveavgiftrettslig sett kommer på et meget gunstig tidspunkt med tanke på den begrensede egenverdi. På bakgrunn av dette må etter min mening overføringen av egenkapital til selskapet gjennomskjæres.

6.2 Eksempel 2. Generasjonsskifte i enkeltpersonforetak

Sett at et enkeltmannsforetak omdannes til AS med skattemessig kontinuitet i henhold til skattelovens § 11-20 med forskrift, og deretter umiddelbart overføres til barna som gave.

I følge skattelovens § 11-20 kan enkeltpersonforetak på visse vilkår omdannes til AS med skattemessig kontinuitet. Disse kravene følger av lovens forskrifter. I eksempelet forutsettes alle vilkår som ikke blir spesielt tatt opp å være innfridd.

Spørsmålet i dette tilfellet er for det første om kravet til skattemessig kontinuitet på eiersiden er innfridd, jf. fisfin § 11-20-9, og om det er grunnlag for gjennomskjæring av

omdannelsen i henhold til den ulovfestede omgåelsesnorm i forhold til arveavgiftsloven § 11 A.

Jeg vil påpeke at hovedfokus her vil være gjennomskjæringsspørsmålet og ikke gyldigheten av de privatrettslige ordninger.

I henhold til fisfin § 11-20-9 skal eieren av det enkeltpersonforetaket som omdannes, etter omdanningen enten selv eller sammen med ektefellen tegne minst 80 % av aksjekapitalen og ha tilsvarende andel av stemmene i selskapet. De resterende 20 % med tilsvarende stemmerett kan tegnes av eiernes arvinger eller andre med særlig tilknytning til virksomheten.

Jeg vil først se på om kravet til kontinuitet på eiersiden er oppfylt.

Det sentrale her er det faktum at aksjene umiddelbart overføres til barna som gave. Det forutsettes likevel at vedkommende som har drevet enkeltpersonforetaket har vært eier av ASet en stakket stund.

Verken lov eller forskrifter sier noe om hvor lenge den opprinnelige eier må beholde 80 % andelen. Men en naturlig forståelse av ordlyden og det at det i det hele tatt er satt opp et slikt vilkår kan tyde på at en viss minstetid er forutsatt. En umiddelbar overdragelse til barna virker da ikke helt å være i tråd med det loven fremmer, nemlig skattefri omdannelse og skattemessig kontinuitet uten eierskifte.

Ved en endring av omdannelsesforskriften av 28. mai 1996 ble kravet til 10 års bindingstid for eier og stemmeforholdende etter omdannelsen opphevet. På nåværende tidspunkt er utgangspunktet altså at det ikke lenger er noe krav til hvor lenge kontinuiteten på eiersiden i samsvar med forskriftens § 11-20-9 må bestå. Om dette sies det i Utv. 2000 s. 1249 at ”i en sak hvor et selskap omdannes og det deretter umiddelbart skjer en fusjon kan det reises spørsmål om kravet til eierkontinuitet i omdannelsesforskriften er tilfredsstilt.”

Det at forskriften om 10 års bindingstid er opphevet kan være et moment som taler for at det ikke lenger skal råde noe krav om en slik bindingstid. Likevel synes kravet til skattemessig kontinuitet på eiersiden i følge lovens ordlyd å være så klar samtidig som det synes å ligge en forutsetning om en viss minste eiertid at argumentet om den opphevede forskriften ikke kan tillegges særlig vekt. Spørsmålet er hvor lang tid som kan kreves. Siden forskriften på 10 år er opphevet kan det være et tegn på at 10 år er for lang tid. Videre er det klart at en umiddelbar overføring ikke vil godkjennes. Det må gå såpass lang tid at kravet til fortsatt eierskap ikke mister sin hensikt, samtidig som det på et tidspunkt må være i orden å igjen gjøre endringer på eiersiden. Jeg mener at en bindingstid på rundt tre år kan være hensiktsmessig. På bakgrunn av dette finner jeg det klart at kravet til skattemessig kontinuitet på eiersiden ikke er oppfylt. Å gå nærmere inn på hva dette vil føre til vil være å gå utenfor denne oppgavens rammer.

Jeg går da over til å vurdere om det er grunnlag for å se bort fra (gjennomskjæring) omdanningen fra enkeltpersonforetak til aksjeselskap i en arveavgiftssammenheng.

Det forutsettes kort at omgåelsesnormens grunnvilkår om hovedsakelig skattemessig motiv er oppfylt. Omdannelsen fra enkeltpersonforetaket til aksjeselskap er hovedsakelig motivert i et ønske om å gjøre barnas arveavgiftsgrunnlag minst mulig ved omdannelse slik at aksjene ved beregning av arveavgift blir verdsatt etter de gunstige reglene i arveavgiftsloven § 11 A istedenfor etter hovedregelen i § 11.

Det må da som kjent foretas en helhetsvurdering hvor spørsmålet om transaksjonens egenverdi og lojalitet står sentralt.

Valg av selskapsform har stor betydning for skattebelastningen og ut fra et arveavgiftsmessig synspunkt er det så lenge § 11 A består klart mest gunstig å drive en virksomhet som faller inn under regelen. Det er i utgangspunktet ingenting i veien for å drive planlegging i form av å opprette, eventuelt omdanne allerede eksisterende virksomhet slik at de faller inn under § 11 A, se også kapittel 3.5. Spørsmålet er hvordan tilpasningen

blir utført. Det fører meg tilbake til sakens faktum hvor overdragelsen av aksjeselskapet til barna skjedde umiddelbart etter omdannelsen. Selv om det ikke er noe i veien for omdannelse og tilpasning synes det her være tydelig at omdanningen kun har ett mål for øye, nemlig å gjøre arveavgiften lavere. Spørsmålet er om disposisjonen har andre virkninger enn den avgiftsmessige og om disse i tilfelle gir tilstrekkelig egenverdi. En slik omdannelse vil ha betydelige selskapsrettslige virkninger. For eksempel har et aksjeselskap i motsetning til et enkeltpersonforetak registreringsplikt i foretaksregisteret uansett størrelse, jf. foretaksregisterloven § 2-1 første ledd nr. 1, jf. nr 2. Videre vil også de nokså omfattende reglene i aksjeloven gjelde. De store selskapsrettslige virkningene er med på å gi disposisjonen egenverdi utover avgiftsbesparselsen.

Videre må det vurderes om omdannelsen fremtrer som stridende mot skatteregelens formål. Ved å foreta en slik omdannelse lettes nettopp generasjonsskifte i bedriften. Det at omdannelsen treffer formålet mitt i hjertet trekker i retning av at disposisjonen ikke er illojal.

Lovens ordlyd er tydelig. De gunstige reglene i § 11 A gjelder for ikke børsnoterte aksjeselskap, andeler i ansvarlige selskap og kommandittselskap. Enkeltmannsforetak er ikke nevnt. Videre synes også for- og etterarbeider å være ganske klare på dette punktet. Regelen har vært diskutert og kritisert ved flere anledninger, og det at enkeltpersonforetak ikke har det samme vern som de ovennevnte selskapstyper selv om denne typen virksomheter passer inn under lovens formål, er blitt tatt opp, uten at det er blitt gjort endringer. Isteden er det kommet en ny regel, som også omfatter enkeltmannsforetak, og som gir arvingene mulighet til å betale arveavgiften i rentefrie avdrag over sju år, jf. arveavgiftsloven § 20 A.³⁰ Dette trekker i retning av at en slik tilpasning som vi her står ovenfor er illojal.

³⁰ NOU 2000:8.

På den annen side synes reelle hensyn å tale enkeltmannsforetakets sak. Så lenge § 11 A gjelder tilsier rettferdighetshensyn etter min mening at loven også bør gjelde for enkeltpersonforetak. I forhold til lovens formål kan jeg ikke se noen god grunn til å forskjellsbehandle enkeltpersonforetak fra for eksempel ikke-børsnoterte aksjeselskap.

Videre kan det spørres om omdannelsen var illojal sett i sammenheng med at overdragelsen skjedde umiddelbart etterpå. Som sagt tidligere oppfordrer loven til en viss planlegging og tilpasning noe som gjør at terskelen for bruk av normen nok bør være litt høyere enn i tilfeller hvor en slik oppfordring er fraværende. Jeg finner derfor ikke at dette momentet gjør disposisjonene illojal, men at det heller dreier seg om en tilpasning i siste liten.

Når jeg ser momentene i illojalitetsvurderingen i sammenheng, og når disposisjonen i tillegg har en viss egenverdi utover den avgiftsbesparende finner jeg ikke omgåelsesnormen anvendelig på dette tilfellet.

6.3 Utv. 2007 s. 662, Reitan

Det pågår fortiden en aktuell sak i rettsystemet, Reitansaken. Utv. 2007 s. 662, avsagt i Oslo tingrett, er påanket og saken er derfor ikke endelig avklart. I det følgende vil jeg ta for meg situasjonen i Reitansaken slik den står for retten.

Saken gjelder gyldigheten av Skattedirektoratets fastsettelse av arveavgift ved overføring av franchisekonseptet Rema 1000 fra Remagruppen AS til et nystiftet aksjeselskap, Rema 1000 Norge AS.

Faktum i saken er at ”Odd Reitan og Marit Reitan eide Remagruppen AS som blant annet eide franchisekonseptet Rema 1000. Den 2. januar 1992 stiftet Odd Reitan et nytt selskap, Rema 1000 Norge AS, og tegnet samtlige aksjer selv. Samme dag inngikk selskapet en franchiseavtale med Remagruppen AS som innebar at det ble tilført franchiseinntektene fra samtlige 180 Rema 1000 butikker i Norge (”franchiseavtalen”). Samme dag utstedte Odd

Reitan et gavebrev til sønnene sine, Ole Robert og Magnus Reitan, på et pengebeløp som var øremerket til kjøp av aksjer i Rema 1000 Norge AS.”

”Tre dager senere, den 5. januar 1992, solgte Odd Reitan 98% av aksjene i Rema 1000 Norge AS til sønnene. Dette aksjesalget skjedde i henhold til en tidsplan som var blitt utarbeidet forut for stiftelsen av selskapet.”

”Den skattemessige formuesverdien for Rema 1000 Norge AS var per 2.1.1992 kr 100.000. Sønnene betalte en pris per aksje som tilsvarte denne verdien, til sammen 98.000. Aksjesalget innebar dermed ingen avgiftspliktig formuesoverføring.”

Skattedirektoratets vedtak gikk ut på fastsettelse av arveavgift ved overføring av franchiseavtalen med kr 55.908.000 for hver av sønnene med tillegg av renter. Avgiftskravet inklusive renter beløp seg frem til 15. januar 2003 til kr 245.482.710.

Staten hevdet at avgiftsvedtaket kunne opprettholdes med to alternative rettslige begrunnelser, henholdsvis ved tolkning av arveavgiftsloven § 2 første ledd bokstav e, jf. bokstav a, eller ved ulovfestet gjennomskjæring. I denne sammenhengen er det gjennomskjæringsalternativet som er av interesse.

I denne avgjørelsen bruker retten momenter både fra Rt. 2006 s. 1199, Nagell-Erichsen og Rt. 2006 s. 1232, Telenor i sin argumentasjon. Rt. 2006 s. 1199, Nagell-Erichsen ligger for eksempel til grunn når det gjelder det som anses være spesielt for arveavgiftsretten her representert ved mangel på nøytralitet, mens det når det gjelder selve regelen tas utgangspunkt i Rt. 2006 s. 1232, Telenor. Det innebærer at retten her mener at utviklingen av gjennomskjæringsregelen også på andre områder enn arveavgift har betydning. Dette synet har gode grunner for seg når det først er avklart, gjennom Rt. 2006 s. 1199, Nagell-Erichsen, at den ulovfestede gjennomskjæringsregelen gjelder.

I det følgende vil det bli sett nærmere på spørsmålet om vilkårene for gjennomskjæring er til stede i denne saken. Jeg vil ta utgangspunkt i vilkårene slik de synes å fremkomme av rettspraksis og supplere med tingrettens og mine egne resonnementer.

Kjernen i saken er det ekstra leddet i transaksjonsrekkefølgen som Odd Reitans korte eierskap i Rema 1000 Norge AS utgjorde, og spørsmålet er om det kan ses bort fra dette mellomleddet (gjennomskjæring).

6.3.1 Grunnvilkår

For det første er det for en eventuell bruk av gjennomskjæringsregelen et krav om at disposisjonen hovedsakelig var avgiftsmessig motivert, jf. Rt. 2006 s. 1232, Telenor. Altså et subjektivt ønske om å spare avgift.

Saksøkerne, Reitangruppen AS og Reitan Handel AS (Rema), hevder naturlig nok at det ikke var det hovedsakelige motiv ved disposisjonen.

For rettsanvenderen, for eksempel en dommer, kan det være vanskelig å bevise subjektive motiver. Dersom det skulle finnes helt klare bevis for at avgiftsbesparselsen var det hovedsaklige motivet for disposisjonen vil nok ikke disse bli lagt frem fra den avgiftspliktiges side. En dommer eller andre rettsanvendere vil derfor ofte måtte legge de objektive virkninger til grunn når de skal sannsynliggjøre hva som var det hovedsaklige motivet for disposisjonen.

Bruken av mellomleddet resulterte i at den i utgangspunktet svært verdifulle avgiftspliktige gaven franchiseavtalen utgjorde, ble omgjort til isteden å bli vurdert som ikke-børsnoterte aksjer etter arveavgiftsloven § 11 A, noe som dermed ville gi meget betydelig avgiftsbesparelse. Dette er en objektiv virkning av disposisjonen og sier ikke alene så mye om den subjektive motivasjon.

Arveavgiftsloven § 11 A var enda ikke vedtatt på tidspunktet for de transaksjoner det her er snakk om, men den ble vedtatt kort tid senere, og da med tilbakevirkende kraft slik at den også gjaldt sakens disposisjoner. (Spørsmålet om tilbakevirkende kraft er ikke noe tema her, da regelen utelukkende er til skatteyters fordel.)

Tingretten sier med henvisning til NOU 2000:8 punkt 8.2.4.1 at verdsettelsespraksis allerede på transaksjonstidspunktet var svært ulik for ikke børsnoterte aksjer og andre aktiva, og at ligningsmyndighetene ofte aksepterte at ikke-børsnoterte aksjer ble verdsatt ned mot likvidasjonsverdi. Det betyr at bruken av mellomleddet uavhengig av vedtakelsen av § 11 A med stor sannsynlighet ville ført til gunstig verdsettelse og lavere arveavgift.

Poenget er at siden Reitan brukte profesjonelle rådgivere i forbindelse med planleggingen av transaksjonene er det all grunn til å tro at han var kjent med både de gunstige virkningene av mellomleddet og praksis. Jeg vil i alle fall anta at enhver skatterådgiver med respekt for faget kjenner praksis og det betyr etter min mening at saksøkers anførsel om at han ikke var kjent med regelen ikke kan tillegges særlig vekt.

Retten mener da også at transaksjonenes videre gjennomføring synes å vise at Reitan hadde den nevnte kunnskap og innrettet seg deretter. Synet har etter min mening støtte i at saksøkerne (Rema) i sine anførsler har kommet med flere handlingsalternativer, noe som etter min mening kan tyde på de forut for disposisjonen har vurdert ulike handlingsalternativer og kommet frem til å ville benytte seg av det alternativ vi her står overfor nettopp på grunn av de store avgiftsmessige fordeler.

På bakgrunn av momentene over slutter retten at bruken av Reitan som mellomledd utvilsomt var motivert av avgiftsbesparsen. Rettens konklusjon av hva det subjektive hovedformålet med disposisjonen var, blir gjort på bakgrunn av objektive observasjoner og virkninger. Så lenge det ikke finnes konkrete innrømmelser vil det være en nødvendig fremgangsmåte, og dersom retten finner det sannsynlig at avgiftsbesparsen var

hovedmotivet blir det opp til avgiftsyteren å bevise at disposisjonen hadde tilfredsstillende egenverdi utover avgiftsbesparselsen.

6.3.2 Egenverdi

Rema hevder det var flere grunner for måten transaksjonene ble gjennomført på mens staten mener transaksjonen ikke har noen forretningsmessige fordeler (egenverdi).

For det første hevder Rema at fremgangsmåten ble valgt fordi Odd Reitan ønsket å invitere sønnene inn i et selskap med pågående virksomhet og ikke et tomt selskap. Akkurat det er forståelig, men det forklarer etter min mening likevel ikke hvorfor han stiftet selskapet alene for så å inngå franchiseavtalen som dannet grunnlaget for virksomheten, før han lot sønnene erverve aksjene hvis man da ikke hadde avgiftsbesparselsen i tankene. Retten finner heller ikke ”at en slik nokså formell synsmåte kan ha vært motiverende for valget av fremgangsmåte. Både selskapsetablering, franchiseavtale, aksjekjøpet og finansieringen av det skjedde i løpet av tre dager. De juridiske detaljene og rekkefølgen av disposisjonene spilte neppe noen rolle for hvordan sønnene opplevde å bli eiere i et selskap som drev aktiv virksomhet. Og det er liten grunn til å tro at Odd Reitan vurderte det annerledes.”

Videre anføres det at Odd Reitan ville se det hele an noen dager da han var i forhandlinger med utenlandske interesser. Retten mener argumentet ikke holder blant annet fordi innholdet i forhandlingene ikke er konkretisert. Videre gjør retten et poeng av at ”disposisjonene og tidsintervallene mellom dem ble planlagt forut for årsskiftet, og gjennomført etter planen. Retten finner ikke at muligheten til å omstrukturere transaksjonen i perioden fra 2. til 5. januar kan ha hatt betydning for valg av fremgangsmåte.” Jeg må si meg enig i at argumentet ikke kan ha særlig stor betydning så lenge Rema ikke kan presentere noe konkret. I denne fasen er det også opp til avgiftsyteren (Rema) å godtgjøre overfor rettsanvenderen at disposisjonen har egenverdi og at avgiftsbesparselsen på tross av rettsanvenderens synspunkter likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for han, jf. Rt. 2006 s.1232, Telenor.

Det blir videre anført at en usikkerhet omkring disposisjonsevnen til Reitans umyndige sønn var årsaken til at han lot sønnene kjøpe aksjene i stedet for å tegne dem ved stiftelsen av selskapet. Som retten også sier ”kan denne mulige usikkerheten ikke begrunne at det ble lagt inn et tidsintervall på tre dager.”

Rema anfører også at gjennomskjæringspraksis ikke gir noen holdepunkter for at en transaksjonsrekkefølge kan angripes hvis den da ikke skulle fremstå som helt kunstig. Jeg kan ikke se at retten sier noe særlig om dette utover at ”gjennomskjæringen i den foreliggende sak knytter seg til en disposisjon som bare utgjør et lite element i den samlede transaksjonen.” Rettspraksis har imidlertid ved flere anledninger foretatt gjennomskjæring og dermed sett bort fra unødvendige mellomledd i både inntekts- og gevinstskattesammenheng, se for eksempel Rt. 1978 s. 60, Smestad og Rt. 2004 s. 1331, Aker Maritime.

Av dette slutter retten at avgiftsbesparelsen fremstår som den dominerende virkning av mellomleddet og at Reitan ikke har kunnet godtgjøre at avgiftsbesparelsen ikke var hovedmotivet for disposisjonens gjennomføring. Jeg er for så vidt enig i slutningen, men mener at vurderingen handlet om mer enn motivet for disposisjonen. Remas ulike anførsler er gitt i et forsøk på å vise at disposisjonen hadde tilstrekkelig egenverdi utover avgiftsbesparelsen, noe jeg som tingretten ikke kan finne grunnlag for. Tingrettens måte å uttrykke seg på kan være et resultat av Rt. 2006 s.1232, Telenor. Det er imidlertid en vesentlig forskjell mellom de to saker. I Rt. 2006 s.1232, Telenor fant retten at grunnvilkåret for gjennomskjæring ikke var oppfylt, og selv om Høyesterett tok opp både spørsmålet om egenverdi og illojalitet, fikk ikke disse momentene den behandling lik den som er nødvendig i de tilfeller der grunnvilkåret er oppfylt.

6.3.3 Illojalitetskravet

Spørsmålet i denne sammenheng er om disposisjonene ut fra en totalvurdering av dens formål, virkninger og øvrige omstendigheter, fremstår som illojal, eller stridende mot skattereglenes formål, jf. Rt. 2002 s. 456, Hydro-Canada.

Som sagt tidligere er det i utgangspunktet ikke noe i veien for å planlegge generasjonsskifte og tilpasse seg den manglende nøytraliteten i arveavgiftsloven. Formålet med § 11 A er å lette generasjonsskifter i familieforetak. Ved å foreta den disposisjonen Reitan her gjør, ved å bruke seg selv som et mellomledd, er det vel nettopp det han oppnår. Han planlegger og tilpasser seg reglene på en slik måte at arveavgiften blir så mye mindre at sønnene lettere og rimeligere kan bli introdusert i bedriften. Det er mulig regelen i utgangspunktet ikke var ment å gjelde for slike tilfeller som dette (store, økonomisk trygge familiebedrifter som uten problemer kunne fortsatt driften som før også etter et generasjonsskifte), men det finnes familiebedrifter i alle størrelser og omfang, og uten at regelen er ytterligere presisert, må den gjelde for alle. Også når den virker urettferdig til fordel for noen og ikke bare urettferdig til ulempe for noen (for eksempel enkeltpersonforetak). På det tidspunktet som her gjelder var regelen ikke engang vedtatt og Zimmerutvalget langt fra nedsatt. De hadde derfor naturlig nok ikke kommet med sin kritikk av regelen. Men når man i ettertid vet at regelen på tross av en oppfordring til opphevelse fortsatt gjelder, synes jeg imidlertid dette gjelder i enda større grad. Altså at man i visse tilfeller etter en totalvurdering må godta at regelen virker urettferdig til fordel for noen. Det som her sies taler etter min mening mot gjennomskjæring i slike tilpasningstilfeller, men det må foretas en totalvurdering sammen med de øvrige momenter i saken.

Retten på sin side trekker frem at selv om Reitans kortvarige eierskap gav store avgiftsfordeler var ikke mellomleddet mer sofistikert enn at det ”nok kan tenkes brukt uten tanke på avgiftsfordeler. Fremgangsmåten er ikke i seg selv særlig unaturlig i forhold til alternativene”. Dette synes å være en generell uttalelse fra retten om at sånn kunne det vært før den fyrer løs og sier at slik var det ikke i dette tilfellet. Retten fremhever at i den konkrete sak synes fremgangsmåten å være valgt etter grundige vurderinger i samråd med profesjonelle rådgivere og planlagt i detalj med utarbeidelse av daterte dokumentutkast i god tid før selve transaksjonen. Jeg er av den oppfatning at så lenge en disposisjon i seg selv anses være illojal mot formen er dette (planlegging, bruk av profesjonelle osv)momenter som i enda større grad styrker illojalitetargumentet. Men dersom disposisjonen anses være en akseptabel tilpasning har disse momentene ingen betydning.

Under normale omstendigheter må en avgiftsyter kunne planlegge disposisjoner ved hjelp av rådgivere uten å risikere å bli beskyldt for å handle illojalt.

Videre legger retten blant annet stor vekt på at fremgangsmåten var egnet til å redusere den faktiske risikoen for at spørsmålet om arveavgift på franchiseavtalen ville bli vurdert av myndighetene.

Rema kommer med flere alternative fremgangsmåter for gaveoverføringen som etter deres mening ville gitt mer eller mindre samme avgiftsmessige resultat som den foretatte disposisjonen og som etter deres mening viser at disposisjonen ikke er illojal. De anførte blant annet at sønnene like gjerne kunne kjøpt aksjer i Remagruppen AS eller at Reitan kunne ventet med å gi sønnene aksjene i Rema 1000 AS til etter årsskifte 1992/93. I denne sammenhengen er det ikke interessant å gå nærmere inn på hver enkelt av disse alternativene. Tingretten har også kommet med forholdsvis overbevisende argumenter for at disse ikke skal tillegges særlig vekt. Men når det gjelder Remas anførsel om at sønnene like gjerne kunne fått verdiene som lå i franchiseavtalen uten arveavgift ved at franchiseavtalen var blitt utskilt ved fisjon, spør det om ikke retten kanskje avfeier anførselen litt vel kjapt. Retten sier her at det ”ikke er nærmere redegjort for hvordan denne fisjonen kunne tenkes gjennomført, eller opplyst om hvorfor denne muligheten ikke ble benyttet”, og at avgiftsmyndighetene hadde måttet foreta en særskilt vurdering dersom metoden hadde blitt benyttet. Det er etter min oppfatning helt klart at en fisjon kunne vært et fullgodt alternativ for Rema i denne sammenheng. Franchiseavtalen var i et AS og kunne skattefritt blitt overført til et annet AS med skattemessig kontinuitet ved fisjon, jf. skatteloven § 11-1, jf. §§ 11-4 og 11-7. Videre ville jeg tro at en slik løsning ville vært helt i tråd med disposisjonens formål, nemlig å introdusere sønnene for familiebedriften samtidig som det ble betalt minst mulig i arveavgift og uten at foreldrene måtte gi fra seg for mye av kontrollen over selskapet. Jeg kan vanskelig se for meg at man kunne skåret igjennom en slik disposisjon så lenge den var privatrettslig gyldig. Når det er sagt er jeg for så vidt enig i rettens uttalelse om at de ”avgiftspliktige må vurderes på grunnlag av de disposisjoner som faktisk ble foretatt.” Samtidig har det i en illojalitetsvurdering betydning

om skatteyteren har oppnådd noe som ikke kunne ha vært oppnådd på en annen god tatt måte.

Retten synes ikke å ha vært i tvil i sin avgjørelse når den kommer frem til at vilkårene for gjennomskjæring foreligger.

Jeg på min side må si at jeg ikke er like sikker. Jeg er enig i at disposisjonen ikke har noen egenverdi utover avgiftsbesparselsen, men når jeg ikke finner tilpasningen illojal mot regelens formål kan jeg ikke se at det kan ha noen stor betydning selv om det hele kanskje virker litt urettferdig. Visst fører disposisjonen til en meget betydelig avgiftsbesparelse (det er det som er meningen), og visst kunne Reitan ideelt sett spilt med litt mer åpne kort overfor avgiftsmyndighetene når det gjelder franchiseavtalegaven til selskapet, men jeg finner likevel ikke at dette er nok til å gjøre disposisjonen illojal. Videre kan det kanskje stilles spørsmål om det moralske i dette, men så lenge en viss planlegging og tilpassning er akseptert, og så lenge bruken av mellomleddet slik jeg ser det fører til at gaveoverføringen havner midt i lovens formål, å lette generasjonsskifte i familieforetak, finner jeg ikke disposisjonen illojal mot formen som det heter. Jeg er altså uenig i rettens avgjørelse når det gjelder resultatet.

6.4 Gaver til andre enn arvinger og nærstående

Som kjent er gaver til andre enn arvinger og nærstående unntatt fra arveavgift forutsatt at de ikke er tiltenkt i testamente og at giveren lever i minst seks måneder etter at gaven er gitt, jf. arveavgiftsloven § 2 første ledd litra b og § 2 andre ledd.

Vil dette fritaket kunne åpne for samarbeid mellom givere eller vil et slikt samarbeid rammes av omgåelsesnormen?

Vi kan se for oss følgende fakta: To velholdne forretningsmenn som også kjenner hverandre privat, ønsker å tilgodese sine to jevnaldrene døtre litt ekstra nå som de er på vei ut av rede, men fortsatt studerer. De vil gi hver av sine døtre en million kroner, men synes

det er en synd og skam at døtrene skal belastes med arveavgift for det over 250.000. Så istedenfor å gi gaven direkte til sin egen datter, bytter de gaver ved å gi kameratens datter pengene i stedet. På den måten er gaven unntatt fra arveavgift mener de. Gavemelding blir sendt avgiftsmyndighetene.

Spørsmålet er om disposisjonene (gavebyttet) rammes av den ulovfestede omgåelsesnorm.

Det kan kort fastslås at disposisjonen er hovedsakelig avgiftsmessig motivert. Den eneste grunnen til at de gav den andres datter en slik pengegave var at deres egen datter skulle få tilsvarende tilbake og at gaven på den måten ikke ble avgiftspliktig. Grunnvilkåret i omgåelsesnormen er dermed oppfylt og det må foretas en totalvurdering av disposisjonens egenverdi og illojalitet.

Først må det spørres om gavebyttet har noen egenverdi utover avgiftsbesparselsen. På skatterettens område er det i all hovedsak forretningsmessig egenverdi utover skatte-/avgiftsbesparselsen det har vært snakk om. Noen slik egenverdi er det naturlig nok ikke snakk om i et tilfelle som dette. Og den egenverdi gaven måtte ha for døtrene selv er ikke noe som kan tillegges vekt i denne sammenheng. Av dette kan det sluttet at gaven ikke har noen egenverdi utover avgiftsbesparselsen.

Avgjørende blir derfor om disposisjonene ut fra en totalvurdering av dens formål, virkninger og øvrige omstendigheter, fremstår som stridende mot skattereglenes formål. Utgangspunktet er klart, loven nevner ikke slike gaver som denne saken gjelder og de er derfor unntatt fra arveavgift. Spørsmålet her blir om disposisjonen må anses som en illojal tilpasning og gjennomskjæres. I følge Ot. prp. nr. 48 (1962-1963) er begrunnelsen for at visse gaver pålegges plikt til å svare arveavgift at arveavgiftsvedtaket lett kunne omgås hvis det bare ble gjort gjeldene for fallen arv. Videre blir det også sagt at når det gis gaver til andre enn arvinger så vil det som regel mer eller mindre være behov for støtte. Begrunnelsen for regelen om arveavgift på gaver til arvinger er altså nettopp det som blir forsøkt gjort her ved å bytte gaver - å unngå arveavgift. Dette synes å være et moment som

langt på vei gjør disposisjonen illojal. Videre kan det i eksempelet heller ikke sies at det er behov for støtte, noe som også er et moment for illojalitet. Når disposisjonen heller ikke har noen egenverdi utenom avgiftsbeparelse synes veien til gjennomskjæring etter min oppfatning å være kort.

Et annet spørsmål er om en slik omgåelse av arveavgiften ville bli oppdaget. Og da særlig om disposisjonene ikke ble utført på samme tidspunkt. Et annet spørsmål er om resultatet ville blitt det samme om det ikke gjaldt samme beløp, men det skal nok en del til der også før resultatet i teorien skulle blitt det motsatte. Men som sagt er det langt fra sikkert at slike forsøk på omgåelse ville blitt oppdaget.

6.5 Innskrenket eller utvidet bruk av regelen i en arveavgiftssammenheng?

Det er særlig det faktum at det på arveavgiftsrettens område er mangel på nøytralitet som gjør at dette spørsmålet kommer opp. Etter å ha tatt for meg en del eksempler synes resultatet etter mine vurderinger å kunne være at det på arveavgiftsrettens område er mindre plass for gjennomskjæring nettopp på grunn av denne mangelen. Mangelen på nøytralitet gjør etter min mening at man i større grad enn ellers må tåle tilpasninger som nok kan synes illojale. Jeg vil presisere at dette likevel ikke er noen konklusjon, til det er grunnlaget for tynt.

7 Virkninger av gjennomskjæring

I all hovedsak fører gjennomskjæring til at det ses bort fra disposisjonen og at det blir foretatt en beskatning ut fra realiteten i disposisjonen og ikke etter de formelle forhold. Gjennomskjæring kan derfor få store konsekvenser fordi skatte-/avgiftsyter kanskje hadde valgt en annen alternativ handling dersom han hadde kunnet forutse at resultatet ville bli gjennomskjæring. Det har fra noen hold vært hevdet at beskatningen ved gjennomskjæring burde skje etter de transaksjoner skatteyder mest sannsynlig ville ha gjennomført dersom

han hadde visst at disposisjonen ville bli utsatt for gjennomskjæring, men slik er det altså ikke.³¹

I arveavgiftssammenheng ble det i Rt. 2006 s. 1199, Nagell-Erichsen, av de avgiftspliktige anført at måten skattedirektoratets gjennomskjæring ble utført på ikke var korrekt. Det ble fra deres side stilt spørsmål om virkningene av gjennomskjæring kan gå lenger enn formålet med gjennomskjæringen tilsier da de er av den oppfatning av at det må være en sammenheng mellom vilkår og virkninger av gjennomskjæring. Jeg kan ikke se at dette generelle spørsmålet er besvart i dommen utover det å konstantere at den konkrete utførelsen av skattedirektoratets gjennomskjæringen var korrekt. Det vil være å gå utenfor oppgavens rammer å gå nærmere inn på virkningene av gjennomskjæring som er et stort tema i seg selv.

8 Oversikt over annen praksis på området

Omfanget av gjennomskjæringspraksis er langt fra like omfattende på arveavgiftstrettsområde som på skatterettens område, men så er det da også et mye mindre felt.

I tillegg til Rt. 2006 s. 1199, Nagell-Erichsen og Utv. 2007 s. 662, Reitan (ikke avgjort) er det så vidt jeg vet kun to øvrige dommer, Rt. 1955 s. 110 og Utv. 2004 s. 933. Av disse er det bare Rt. 2006 s. 1199, Nagell-Erichsen som omhandler arvefall direkte, de øvrige gjelder gavetransaksjoner til arvinger. Denne forskjellen har etter min mening ingen stor betydning da bakgrunnen for arveavgift på gave til arvinger er at arveavgiften ikke skal kunne omgås ved å gi gaver mens man lever isteden for å vente til arvefallet. Se også kapittel 5.1.

³¹ Banoun Omgåelse av skattereglene En studie av høyesterettspraksis (2003) s. 337.

I det følgende vil det bli sett kort på de avgjørelsene som ikke er blitt behandlet tidligere. Det vil ikke bli foretatt noen selvstendig analyse, men jeg vil peke på noen av de momenter i avgjørelsene som er essensielle i forhold til oppgaven.

8.1 Rt. 1955 s. 1110

Saken gjaldt spørsmål om gave etter gamle regler og ble avgjort med dissens tre mot to.

Bakgrunnen for saken var en overførsel av 298 av 300 aksjer fra far til sønn hvorpå arveavgift ble betalt. En tid senere ettergav faren en fordring han hadde på selskapet.

Spørsmålet er om det i denne ettergivelsen forelå en avgiftspliktig gave fra far til sønn.

Høyesteretts flertall kom til at det forelå en slik gave og at det kunne beregnes arveavgift av verdistigningen.

Flertallet synes hovedsakelig å begrunne sin avgjørelse med at ”verdiforøkelsen ikke var en tilfeldig virkning av gaven,” men en nødvendig og umiddelbar virkning av ettergivelsen”. Videre legger de til grunn at ettergivelsen kun skjedde fordi sønnen praktisk talt var eneeier i selskapet. Flertallet gjør også et poeng av at sønnen med denne transaksjonen ikke står i noen annen stilling enn om han isteden hadde mottatt aksjer av tilsvarende verdi.

Etter dagens regler ville forholdet blitt rammet av arveavgiftsloven § 2 første ledd bokstave, og gaven ville blitt belastet med arveavgift.

8.2 Utv. 2004 s. 933

Saken gjaldt overføringen av aksjekapitalen i et nystiftet selskap, Mongstad Holding, til døtrene av selskapets eiere. Aksjekapitalen var satt til 600.000 med en overkurs på 17.000.000. Vurdert etter aksjenes pålydende ville gaven ikke utløse arveavgift.

Spørsmålet i saken var om man kunne se bort fra (skjære igjennom) bruken av overkurs.

Lagmannsretten kom til at vilkårene for gjennomskjæring var oppfylt og la spesielt vekt på at pålydende var satt så lavt for at en senere overføring ikke skulle utløse arveavgift, altså at arveavgiftsgrunnlaget ville holde seg under fribeløpet. En viss overkurs kan i visse tilfeller være praktisk, men i denne saken var overkursen i følge retten usedvanlig høy og hadde kun til formål å skape en gunstig avgiftsmessig virkning.

9 Referanser

Banoun, Bettina: Omgåelse av skattereglene. En studie av høyesterettspraksis. J.W. Cappelens Forlag a.s., 2003.

Banoun, Bettina: Telefon/e-post. 2. november 2007

Fallan, Lars: Skatteplanlegging. Økonomisk teori møter skattejussen. 1. utgave. Gyldendal Norsk Forlag, 2002.

Skattedirektoratet: Håndbok i arveavgift, 2005. Nettversjon

www.skatteetaten.no/upload/handbok%20-%periodiskeytelser.pdf. (Sisert 21. oktober 2007)

Skattedirektoratet: Håndbok i arveavgift, 2006. Nettversjon

http://www.skatteetaten.no/upload/PDFer/handbok_arveavgift/raadighet-bruksrett.pdf. (Sisert 21. oktober 2007)

Zimmer, Frederik, Bugge, Arentz-Hansen og Rasmussen: Bedrift, selskap og skatt. 4. utgave. Universitetsforlaget, 2006.

Zimmer, Frederik: Kommentar til lov om avgift på arv og visse gaver. Norsk lovkommentar nettversjon (sisert 3. november 2007)

Zimmer, Frederik: Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker? I Skatterett 2007 s. 2-13.

Aarbacke, Magnus: Omgåelse av skattereglene som anvendelsesproblem. I LoR. 1970, s. 1 flg.

Lov og forarbeidsregister

1964 Lov om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven) av 19. juni 1964 nr. 14.

1972 Lov om arv m.m. (arveloven) av 3.mars 1972 nr. 5.

1980 Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr. 24.

1985 Lov om registrering av foretak (foretaksregisterloven) av 21. juni 1985 nr. 78.

1991 Lov om særregler for beskatning av selskapet og selskapsdeltakere (selskapsskatteloven) av 20. juli 1991.

1997 Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 13. juni 1997 nr. 44.

1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26.mars 1999 nr. 14.

NOU 1989:14 Bedrifts-og kapitalbeskatningen – en skisse til reform

NOU 2000: 8 Arveavgift

Ot.prp. nr. 48 (1962-1963)

Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) Oppfølging av skattereformen 1992

Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 –lovendringer

St.prp. nr. 1 (2006-2007) Stortingets vedtak om avgift til statskassen på arv og gaver
for budsjetterminen 2007

Domsregister/Uttalelser

Rt. 1955 s. 1110

Rt. 1978 s. 60 Smestad

Rt. 1999 s. 946, ABB

Rt. 1997 s. 1580, Zenith

Rt. 2000 s. 1865 Nygård

Rt. 2002 s. 346, Hydro-Canada

Rt. 2004 s. 1331, Aker Maritime

Rt. 2006 s. 1062, Fauske

Rt. 2006 s. 1199, Nagell-Erichsen

Rt. 2006 s. 1232, Telenor

Rt. 2007 s. 209, Hex

Utv. 2000 s. 1249

Utv. 2004 s. 944 LRD

Utv. 2007 s. 468

Utv. 2007 s. 662, Reitan

